



Du Code de Commerce de 1807 à la loi de 1966 : la lente émergence du commissariat aux comptes. De la fonction à la profession

Christine Fournès

► To cite this version:

Christine Fournès. Du Code de Commerce de 1807 à la loi de 1966 : la lente émergence du commissariat aux comptes. De la fonction à la profession. Gestion et management. Université de Nantes, 2012. Français. NNT : . tel-00920755

HAL Id: tel-00920755

<https://theses.hal.science/tel-00920755>

Submitted on 6 Jan 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Thèse de Doctorat

**Christine FOURNES
DATTIN**

*Mémoire présenté en vue de l'obtention
du grade de Docteur de l'Université de Nantes
Sous le label de l'Université Nantes Angers Le Mans*

**Discipline : Sciences de gestion
Spécialité : Comptabilité, Contrôle, Audit
Laboratoire : LEMNA**

Soutenue le 7 novembre 2012

École doctorale : DEGEST

Du Code de Commerce de 1807 à la loi de 1966 : la lente émergence du commissariat aux comptes.

De la fonction à la profession

JURY

Rapporteurs : **M. Marc NIKITIN**, Professeur des Universités, Université d'Orléans.
M. Nicolas PRAQUIN, Professeur des Universités, Université Paris Sud 11.

Examineurs : **Mme Béatrice TOUCHELAY**, Professeur des Universités, Université Lille-III.
Mme Chrystelle RICHARD, Associate Professor, ESSEC Business School.
Mme Isabelle FAUCHER, Expert comptable, Commissaire aux comptes
Directeur général cabinet Bécouze (Angers).

Directeur de Thèse : **M. Yannick LEMARCHAND**, Professeur émérite, Université de Nantes.

Remerciements

Cette thèse est le fruit d'un parcours débuté en octobre 2006 suite à l'obtention du master recherche « comptabilité, contrôle, audit » à l'université Paris Dauphine. La vie se nourrit de rencontres et ces six années ont été enrichies par tous les encouragements reçus de la part de ma famille, mes amis, mes collègues et des enseignants chercheurs croisés lors de colloques.

Je tiens tout d'abord à insister sur une première rencontre. Il y a six ans, j'ai demandé au professeur Yannick Lemarchand s'il acceptait de devenir mon directeur de thèse. Je le remercie très sincèrement d'avoir accepté cette fonction. Le professeur Lemarchand m'a soutenu et encouragé durant toute l'écriture de cette thèse. Ces conseils réguliers, sa disponibilité et surtout la confiance qu'il m'a accordée tout au long de ces travaux de recherche, m'ont permis de mener à bien ce projet.

Je remercie également les enseignants chercheurs que j'ai croisés lors des différents congrès auxquels j'ai pu participer pendant ces six années pour leurs encouragements et leurs remarques avisées. Je pense notamment à Nicolas Praquin, Béatrice Touchelay, Chrystelle Richard, Didier Bensadon, et à tous ceux que je ne cite pas ici qui se sont intéressés à mes travaux et, par les discussions que nous avons pu mener, les ont enrichis.

Autre rencontre primordiale dans ce parcours de thèse : mes deux professeurs d'histoire de la comptabilité lors du master recherche « comptabilité contrôle audit » de l'université Paris Dauphine, Marc Nikitin et Henri Zimnovitch, qui m'ont transmis leur passion pour l'histoire de la comptabilité et qui sont, sans le savoir, les initiateurs de ce projet.

Merci encore à tous mes collègues des divers établissements de l'enseignement supérieur qui m'ont confié des vacances pendant tout ce parcours de thèse, avec qui j'ai partagé des moments de doute, d'interrogations et qui n'ont cessé de me soutenir.

Une autre rencontre mérite d'être rapportée ici : celle d'Isabelle Faucher, présidente de la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes d'Angers, qui a établi ce lien nécessaire entre le chercheur et le monde professionnel. Grace à cette rencontre, les portes des archives des compagnies régionales des commissaires aux comptes d'Angers et de Rennes se sont ouvertes et je remercie les équipes de ces deux compagnies régionales pour leur accueil et leur disponibilité.

Les archives sont un élément incontournable du travail de tout historien et les archivistes sont pour les chercheurs une aide précieuse. Il me faut souligner ici la qualité de l'accueil et la réactivité des archivistes de la Compagnie Saint-Gobain à Blois. Je remercie particulièrement Sabine Gillepsie-Lecuyer qui a préparé ma venue en sélectionnant avec soin les boîtes d'archives correspondant à ma problématique.

Enfin un dernier merci à ma petite famille qui est mon moteur quotidien.

Sommaire

Remerciements.....	0
Sommaire	3
Introduction	5
Chapitre 1. Les origines du commissariat aux comptes	19
Section 1. De l'Ancien Régime au Code de Commerce de 1807 : un cadre légal muet sur la question du contrôle des comptes.....	20
§ 1 – <i>Le contrôle des comptes dans les sociétés commerciales de l'Ancien Régime.....</i>	<i>20</i>
§ 2 – <i>Le Code de Commerce de 1807 : la question du contrôle des comptes laissée en suspens</i>	<i>32</i>
Section 2. Des organes de contrôle ad hoc dans les SA autorisées : un laboratoire expérimental vers l'institutionnalisation du contrôle des comptes.....	41
§ 1 – <i>L'exercice du contrôle des comptes dans les SA autorisées</i>	<i>41</i>
§ 2 – <i>Vers la suppression de l'autorisation gouvernementale et la nécessité d'un contrôle légal des comptes</i>	<i>74</i>
Conclusion du premier chapitre	87
Chapitre 2. 1863 – 1935 : L'audit légal, une fonction honorifique et formelle	89
Section 1. Les lois de 1863 et 1867, actes de baptême du commissariat aux comptes : quelle mission pour le vérificateur des comptes ?	90
§ 1 – <i>Les pratiques censoriales reprises par la loi de 1863</i>	<i>90</i>
§ 2 – <i>La loi du 24-27 juillet 1867 : une mission temporaire pour le commissaire aux comptes.....</i>	<i>93</i>
§ 3 – <i>Le contrôle des comptes selon les auteurs et praticiens comptables</i>	<i>104</i>
§ 4 – <i>La loi de 1867 critiquée dès sa promulgation.....</i>	<i>109</i>
Section 2. Quelle formation pour le commissaire aux comptes en ce début de XX^e ?	114
§ 1 – <i>Une science comptable peu diffusée.....</i>	<i>114</i>
§ 2 – <i>Un système d'enseignement complet de la comptabilité défini par la Société Académique de Comptabilité</i>	<i>128</i>
§ 3 – <i>Le brevet d'Etat d'expert comptable : la formation idéale pour le commissaire ?</i>	<i>141</i>
Section 3. Le commissariat aux comptes : une fonction honorifique et formelle	155
§ 1 – <i>Un contrôle des comptes considéré comme inutile et demeurant illusoire.....</i>	<i>155</i>
§ 2 – <i>Le commissaire aux comptes, homme du conseil d'administration : l'exemple de Pont-à-Mousson et de Saint-Gobain</i>	<i>166</i>
§ 3 – <i>Tentative avortée de professionnalisation du commissariat aux comptes par la Compagnie des Experts Comptables de Paris</i>	<i>190</i>
Section 4. La nécessaire réforme du commissariat aux comptes	197
§ 1 – <i>L'intervention de l'Etat</i>	<i>197</i>
§ 2 – <i>Qu'en est-il chez nos voisins européens ?.....</i>	<i>202</i>
§ 3 – <i>De nombreux projets de lois : vers la réforme du commissariat aux comptes</i>	<i>215</i>
Conclusion du second chapitre.....	226

Chapitre 3. 1935-1966 : le commissariat aux comptes se prépare à son cadre actuel.....	229
Section 1. Le décret-loi de 1935 ou un échec prévisible	230
§ 1 – <i>Le décret-loi de 1935 : renforcement de l'indépendance et de la compétence du commissaire.....</i>	<i>232</i>
§ 2 – <i>Un échec prévisible</i>	<i>241</i>
Section 2. Commissaires aux comptes et experts comptables : séparation des organisations professionnelles mais coexistence progressive des deux activités	250
§ 1 – <i>La lente gestation d'une organisation professionnelle de commissaires aux comptes.....</i>	<i>250</i>
§ 2 – <i>L'Ordre des Expert Comptables et des Comptables Agréés</i>	<i>272</i>
§ 3 – <i>Le commissaire aux comptes chez Saint-Gobain</i>	<i>277</i>
Section 3. Le développement des formations comptables.....	286
§ 1 – <i>L'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes.....</i>	<i>286</i>
§ 2 – <i>Du brevet d'expert comptable au diplôme d'expertise comptable.....</i>	<i>291</i>
§ 3 – <i>Quelle formation pour le commissaire aux comptes ?.....</i>	<i>312</i>
Section 4. Vers la réforme du contrôle des comptes et la préparation du cadre actuel du commissariat aux comptes	322
§ 1 – <i>Un contexte propice à la réforme.....</i>	<i>322</i>
§ 2 – <i>Les regards se tournent vers les exemples étrangers.....</i>	<i>329</i>
§ 3 – <i>L'implication des corps professionnels français.....</i>	<i>339</i>
Conclusion du troisième chapitre	351
 Chapitre 4. Aboutissement, synthèse et ouverture.....	 355
Section 1. 1966-1969 : Une véritable rupture dans la pratique du commissariat aux comptes	356
§ 1 – <i>La loi du 24 juillet 1966 : la certification des comptes au cœur de la mission du commissaire.....</i>	<i>358</i>
§ 2 – <i>Le décret du 12 août 1969 : la liste des commissaires aux comptes et l'organisation professionnelle.....</i>	<i>374</i>
Section 2. La lente émergence du commissariat aux comptes.....	395
§ 1 – <i>Lacunes et imprécisions des textes législatifs</i>	<i>395</i>
§ 2 – <i>La faible demande de contrôle</i>	<i>401</i>
§ 3 – <i>Le manque de reconnaissance des professionnels comptables.....</i>	<i>409</i>
Section 3. Le paradigme d'Hofstede-Gray et les modalités de mise en œuvre du contrôle légal des comptes	416
§ 1 – <i>Cadre conceptuel.....</i>	<i>417</i>
§ 2 – <i>Discussion sur l'impact des facteurs culturels.....</i>	<i>422</i>
Conclusion du quatrième chapitre.....	439
 Conclusion.....	 441
 Sources et références bibliographiques.....	 447
Liste des graphiques.....	471
Annexes.....	473
 Table des matières	 508

Introduction

Le commissariat aux comptes est aujourd'hui l'un des rouages essentiels de la vie économique et, comme le rappelle le Code de déontologie de la profession, le commissaire aux comptes exerce une *mission d'intérêt général*.¹ Ce dispositif de contrôle peut être considéré comme structurant l'économie et la société, car il garantit la régularité et la sincérité des comptes et assure aux actionnaires, et plus largement aux divers tiers intéressés, la fiabilité, la pertinence et la loyauté des informations financières qui leur sont transmises. Selon l'article L. 823-9 du Code de Commerce, « *les commissaires aux comptes, en justifiant de leurs appréciations, certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice* ». Le commissariat aux comptes est exercé aujourd'hui par 19303 professionnels, qui audient des entreprises dont le chiffre d'affaires global serait de 2,23 milliards d'euros et dont l'effectif total compterait plus de 10 millions de personnes. La valeur ajoutée des entreprises contrôlées par l'audit légal² représente 73% du Produit Intérieur Brut, ce qui traduit bien l'ampleur du contrôle exercé par les commissaires aux comptes. Cette certification des comptes est obligatoire non seulement pour toutes les sociétés commerciales, à l'exception des sociétés de personnes de faibles dimensions³, mais également pour les groupements d'intérêt économique lorsqu'ils sont émetteurs d'obligations ou emploient plus de 100 personnes, les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique⁴, les coopératives (avec un régime particulier pour les coopératives agricoles), les établissements industriels et commerciaux de l'Etat ayant une activité industrielle ou commerciale, les entreprises

¹ Article premier du Code de déontologie du commissariat aux comptes, approuvé par le décret du 16 novembre 2005.

² « Les chiffres clés du commissariat aux comptes » selon la CNCC. <http://www.cncc.fr/chiffres-cles.html> consulté le 20 mars 2012.

³ La nomination d'un commissaire aux comptes est obligatoire pour toutes les SA et les SCA. Au sein des SARL (art. [L223-35](#) du Code de Commerce), des SNC (art. [L221-9](#) du Code de Commerce) et des sociétés en commandite simple (art. [L222-2](#) du Code de Commerce), un commissaire aux comptes doit être nommé lorsque la société dépasse deux des trois seuils suivants :

- le total de son bilan atteint 1 550 000 € ;
- le montant hors taxe de son chiffre d'affaires atteint 3 100 000 € ;
- son nombre moyen de salariés au cours d'un exercice atteint 50.

La société par actions simplifiée est soumise aux mêmes conditions (art. [L227-9-1](#) du Code de Commerce) mais voit ses seuils réduits à :

- 1 000 000 € pour le total du bilan ;
- 2 000 000 € pour le montant hors taxe du chiffre d'affaires ;
- 20 pour le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice.

⁴ Deux des trois critères suivants doivent être remplis : total du bilan > 1 550 000 €, chiffre d'affaires hors taxe > 3 100 000€, nombre de salariés > 50.

nationales qui ne sont pas astreintes aux règles de la comptabilité publique, certaines associations... Le commissariat aux comptes, qui concerne donc un grand nombre d'entreprises françaises, ne manque pas d'attiser la curiosité car il soulève de nombreuses questions que ce soit relativement aux possibles conflits d'intérêts rencontrés dans son exercice, aux origines du contrôle des comptes ou encore à la surprenante dualité professionnelle existant en France entre les experts comptables et les commissaires aux comptes, malgré un cursus de formation quasi identique.

L'audit semble en effet au cœur de différents conflits d'intérêts. Ainsi la divergence d'intérêt pouvant exister entre la réalisation d'une mission d'intérêt public et la relation client-fournisseur existant entre l'audité et l'auditeur est un sujet de controverse, tout comme le clivage pouvant exister entre la défense de l'intérêt professionnel et celle de l'intérêt général. La relation particulière entre le directeur financier et le commissaire aux comptes a notamment été étudiée par Richard (2000). Elle met en avant la relation de pairs s'établissant entre eux et qui résulte d'une communauté d'origines sociales et de parcours universitaire et professionnel, de la régularité des contacts et de la confiance partagée. Elle s'interroge ensuite à propos de l'impact de cette relation sur la qualité de l'audit, qui repose, selon De Angelo (1981), sur « *la probabilité conjointe évaluée par le marché qu'un auditeur découvre une infraction dans le système comptable du client et en rende compte.* » Le processus d'audit s'appuie donc sur deux éléments essentiels caractérisant l'auditeur : la compétence, qui relève de sa capacité à détecter les erreurs voire les fraudes, et l'indépendance, qui s'assimile à sa capacité à révéler les anomalies détectées. Richard (2006) s'interroge d'ailleurs sur la compatibilité d'une relation de pairs avec l'indépendance et la compétence de l'auditeur. Ces différents conflits d'intérêts, ainsi que l'éthique, la qualité, l'indépendance et la compétence sont les thèmes privilégiés de la recherche française récente dans le domaine de l'audit (Hottegindre, 2011 ; Charpateau, 2009 ; Foos, 2001 ; Loyer, 2006 ; Piot, 2001 ; Prat-dit-Hauret, 2000 ...).

Une autre interrogation tient aux origines du commissariat aux comptes. Si l'on consulte à ce sujet n'importe quel professionnel de l'audit, il répondra invariablement : « la loi du 24 juillet 1966 et son décret d'application du 12 août 1969 constituent le point de départ de l'audit légal en France ». Or la fonction de commissaire aux comptes existait bien avant la loi de 1966. En effet, la naissance du contrôle légal par un commissaire s'officialise en 1867 lorsque le régime

adopté pour les sociétés à responsabilité limitée¹ par la loi de 1863 devient celui de toutes les SA (Bennecib, 2004). La loi du 24-29 juillet 1867 reprend, en son article 32, l'article 15 de la loi de 1863 : « *l'assemblée générale annuelle désigne un ou plusieurs commissaires, associés ou non, chargés de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs* ». Néanmoins ce sont bien les textes de 1966 et 1969 qui instituent le régime actuel du commissariat aux comptes en introduisant une véritable rupture dans les pratiques de l'audit. René Pleven, ministre de la Justice en 1970, explique en effet que « *le législateur de 1966, sous la rubrique contrôle des sociétés anonymes n'a donc pas simplement cherché à améliorer le fonctionnement du commissariat aux comptes : il a voulu le transformer profondément en en faisant une profession spéciale constituée de spécialistes compétents et indépendants, dotés d'une mission étendue et disposant de moyens de l'exercer.* »² Que s'est-il passé durant la centaine d'années qui sépare ces textes ? Et si les lois de 1863 et 1867 constituent bien les actes de baptême du contrôle légal, n'existait-il pas au préalable des formes de contrôle mises en place de façon spontanée ?

Selon Mikol (1993), l'audit est une activité qui a du apparaître il y a plusieurs milliers d'années dès lors qu'un propriétaire a confié ses affaires à un régisseur. Les actionnaires qui ont investi de l'argent dans une société n'ont pas de raison particulière d'accorder une confiance aveugle à l'équipe de direction. Ils peuvent donc demander une opinion à un auditeur indépendant, considéré comme compétent et honnête. Watts et Zimmerman (1979) expliquent le recours à l'audit par la théorie de l'agence. Ces auteurs indiquent que les coûts d'agence surviennent lorsque les intérêts du principal (ici, l'actionnaire) et de l'agent (ici, le dirigeant) ne coïncident pas et qu'il existe une réelle asymétrie d'information entre les deux parties. Comme le soulignent Richard et Reix (2000), en reprenant les concepts développés par Jensen et Meckling (1976) et par Watts et Zimmerman (1983), l'audit est « *analysé classiquement en termes économiques, s'affirmant comme une activité réductrice des coûts d'agence : coûts de surveillance supportés par les actionnaires qui doivent s'assurer que les mandataires agissent dans leur intérêt et exécutent la politique dont ils sont chargés ; coûts de dédouanement engagés par les dirigeants pour garantir à leur mandant l'exécution prévue*

¹ Les SARL instituées par la loi de 1863 ne correspondent aucunement aux SARL actuelles. Ce sont en fait des SA dont le capital social ne peut excéder 20 millions de francs. La loi de 1867 supprime cette forme juridique et toutes les SA, quel que soit le montant de leur capital, sont concernées par ce nouveau texte. La SARL actuelle a été introduite en droit français par la loi du 7 mars 1925.

² Cité par De Beelde I., Gonthier-Besacier N. et Mikol A., (2009).

de leurs obligations ». Cette situation est susceptible de se retrouver dans le cadre juridique de la société anonyme. En effet, dans ce type de société, le nombre élevé d'actionnaires rend peu probable l'existence de relations personnelles entre les dirigeants et l'ensemble des associés. La propriété se dissocie de la gestion et l'asymétrie d'information entre dirigeants et actionnaires est inévitable. Les actionnaires ont donc intérêt à recourir à un contrôle externe pour s'assurer de la pertinence et de la fiabilité des informations transmises par les administrateurs et la direction.

La SA est instaurée en France par le Code de Commerce de 1807, qui limite la responsabilité des associés au montant de leurs apports. Face à cette limitation, ce même Code met en place un régime d'autorisation préalable à la création des SA, afin de vérifier la réalité du capital social de la future société et l'honorabilité de ses fondateurs, mais il reste muet sur la question du contrôle des comptes. La SA paraissant être une forme juridique propice à la mise en œuvre d'organes de contrôle, qu'en était-il dans les premières qui furent créées ? Existait-il déjà des formes de contrôle des comptes ? Préalablement à la création des SA, d'autres formes juridiques encourageaient-elles la mise en place d'organes de contrôle ? Dans les sociétés de l'Ancien Régime, l'*intuitu personae* est prépondérant et limite le contrôle au rapport de confiance existant entre les associés. Des prémices de contrôle s'organisent néanmoins dans les grandes compagnies coloniales, dont la forme se rapproche de celle des SA, mais il a pour vocation la défense d'un unique actionnaire : le Roi. La présence de contrôleurs des comptes dans les autres sociétés de capitaux reste sporadique. Cependant nous allons voir que, durant la période du régime d'autorisation gouvernementale préalable à la création des SA (1807-1867), un contrôle des comptes est organisé par les statuts de 36% des SA autorisées. Les dispositions sont cependant fort diverses, le mandat du contrôleur des comptes pouvant aller d'une simple lecture des comptes, quinze jours avant la tenue de l'assemblée générale, jusqu'à une mission permanente avec des pouvoirs d'investigation étendus. Malgré un certain recul de ce type de dispositions, dans les statuts des SA nouvellement créées au cours de la période, celles qui y ont eu recours ont manifestement constitué une sorte de laboratoire expérimental avant l'institutionnalisation du commissariat aux comptes en 1867. Ont-elles eu cependant un réel effet d'apprentissage vis-à-vis du législateur ?

Autre constat qui soulève des questions : alors que les experts comptables et les commissaires aux comptes constituent aujourd'hui deux professions bien distinctes — l'Ordre des Experts

Comptables placé sous la tutelle du ministère de l'Economie et des Finances et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, sous celle du ministère de la Justice — ces deux professionnels doivent satisfaire quasiment aux mêmes exigences en termes de titres ou diplômes. Pourquoi le commissariat s'est-il organisé ainsi en France selon un modèle hybride avec ces deux corps professionnels distincts dont les effectifs sont quasiment similaires, la grande majorité des commissaires aux comptes étant également inscrits au tableau de l'OEC ? Selon le décret du 12 août 1969, « *nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes s'il n'est inscrit sur la liste établie à cet effet* », liste dressée par les commissions régionales des différentes Cours d'Appel. Les personnes physiques désirant être inscrites sur cette liste doivent en principe avoir subi avec succès les épreuves de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes, après avoir accompli un stage professionnel jugé satisfaisant. Mais peuvent également y être inscrits, sans avoir passé nécessairement cet examen, les titulaires du diplôme d'expertise comptable, du brevet d'expert comptable ou du diplôme d'expert comptable. Le rapport rédigé en 2008 par la CNCC sur les atouts du commissariat aux comptes¹ rappelle l'existence de ces deux filières de formation et constate que « *leurs poids relatifs font du diplôme d'expertise comptable la voie principale d'accès à la profession de commissaire aux comptes avec un taux d'environ 95% des impétrants. Un flux d'environ un millier de diplômés par an vient de la filière DEC (environ 800 en 2006) alors que 20 à 30 personnes par an (31 en 2006) sortent de la filière CAFAC*². » En 2010, seulement 76 candidats se présentent au certificat d'aptitude et 22 le réussissent³. Le nombre de nouveaux diplômés d'expertise comptable s'est élevé à 1001 en 2009 et 852 en 2010⁴. La plupart d'entre eux solliciteront leur inscription sur l'une des listes des commissaires aux comptes tenues par les Cours d'Appel.

Le diplôme d'expertise comptable est donc la voie privilégiée pour accéder aux fonctions de commissaire aux comptes alors que ces deux professions sont par nature très différentes. L'expert comptable se définit en effet comme le conseiller privilégié du chef d'entreprise. Sa mission principale réside dans la tenue et l'organisation des comptabilités mais il intervient également pour procurer des conseils en organisation, en droit fiscal ou en droit social. Il peut également être amené à effectuer des missions de révision contractuelle à l'occasion d'un

¹ <http://www.cccc-paris.fr/upload/atouts-commissaires-aux-comptes.doc.pdf> consulté le 20/03/2012.

² Certificat d'Aptitude à la Fonction de Commissaire Aux Comptes

³ <http://www.comptazine.fr/post/le-certificat-d-aptitude-a-la-fonction-de-commissaire-aux-comptes-ou-cafac-pour-les-intimes> consulté le 20/03/2012.

⁴ <http://www.compta-online.com/documents/rapport-president-jury-DEC-nov-2010.pdf> consulté le 20/03/2012.

rapprochement de sociétés et des missions de conseil à la création d'entreprise. Le commissaire est chargé par la loi de certifier la régularité et la sincérité des comptes annuels de l'entreprise. Sa nomination par l'assemblée générale des actionnaires est obligatoire. Comment les qualifications du commissaire aux comptes, si hétérogènes pendant près d'un siècle, sont-elles devenues similaires à celles des experts comptables ? Pourquoi les corps des experts comptables et des commissaires aux comptes n'ont-ils pas été unifiés par la loi de 1966 ? Est-ce uniquement dû à la fragmentation originelle de l'Entre-deux-guerres comme l'expliquent Rossignol et Saboly (2010) ?

Enfin, la question de la formation des professionnels comptables est aujourd'hui au cœur de nombreux débats. Le diplôme d'expertise comptable vient d'être récemment réformé ; les premières sessions du DCG, Diplôme de Comptabilité et de Gestion, et du DSCG, Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion, ont eu lieu en 2008. Ces réformes, ainsi que les nouvelles normes européennes et internationales¹, ont relancé les discussions autour de la séparation des fonctions d'expert comptable et de commissaire aux comptes par la création de deux diplômes distincts. Il y a eu des débats quelque peu houleux entre la Chancellerie et l'Ordre des Experts Comptables. C'est ainsi que Mme Arrighi, sous directrice à la direction des Affaires civiles et du sceau au ministère de la Justice, par un courrier adressé le 6 décembre 2004 à l'Education nationale, a donné un avis défavorable au projet de décret de réforme du diplôme d'expertise comptable en avançant l'argument suivant : *« cette réforme, qui propose de faire du diplôme d'expertise comptable la voie naturelle d'accès aux fonctions de commissaires aux comptes ne peut qu'appeler de vives réserves. Elle tendrait, de fait, à accentuer la fusion entre les deux activités, au moment où le gouvernement s'est attaché à promouvoir la séparation des fonctions d'audit et de conseil, et alors même que les autorités européennes tendent à renforcer le caractère spécifique et la responsabilité du contrôleur légal des comptes. »* Dans une lettre adressée au Premier ministre, Jean Pierre Raffarin, le 16 décembre 2004, William Nahun, président du CSOEC en 2004, a défendu un point de vue totalement opposé : *« l'OEC et la CNCC ont en commun leur recrutement, à partir essentiellement du diplôme d'expertise comptable, leur technique, celle de la révision*

¹ La loi de Sécurité Financière, promulguée en août 2003, insiste sur la nécessité de séparer clairement les activités d'audit et de conseil et étend cette restriction aux réseaux pluridisciplinaires. Par ailleurs, l'IAESB (International Accounting Education Standards Board) a publié une norme IES8 qui s'intéresse spécifiquement à la formation de l'auditeur. Selon l'IAESB, une norme spécifique serait nécessaire non seulement parce que des compétences et des connaissances spécifiques sont requises par la fonction d'auditeur mais aussi parce que les tiers accordent leur confiance sur la base de l'audit des états financiers et donc que les auditeurs procèdent ainsi à une mission d'intérêt public.

comptable, leur éthique, fondée sur l'indépendance. (...) Ce courrier de la Chancellerie présente une grave confusion entre, d'une part, la nécessaire séparation dans une même entreprise des prestations d'audit et de conseil (...) et, d'autre part, la séparation non souhaitable des cursus de formation. » Sous la forte mobilisation de l'OEC, l'ordonnance du 8 septembre 2005 maintient dans son article 12 les deux voies d'accès à la profession de commissaire aux comptes. « *Nul ne peut être inscrit sur la liste des commissaires aux comptes s'il ne remplit pas les conditions suivantes : (...) Avoir subi avec succès les épreuves du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes ou être titulaire du diplôme d'expertise comptable* ». Pourquoi est-il si délicat de séparer les cursus de formation de ces deux professionnels ? Pourquoi existe-t-il deux voies d'accès au commissariat aux comptes ?

Les différentes questions évoquées portent donc sur trois thèmes principaux :

- l'activité des contrôleurs des comptes, que l'on peut appréhender à partir des statuts des SA autorisées définissant leurs missions, des lois encadrant cette pratique, des articles parus dans la presse économique et professionnelle ainsi qu'à travers les témoignages que peuvent livrer des archives d'entreprises.
- Le développement des associations professionnelles comptables qui ont conduit à la création de deux corps distincts : l'Ordre des Experts Comptables et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.
- La formation des professionnels du chiffre et notamment l'évolution du diplôme d'expertise comptable qui lui a permis de devenir la voie d'accès privilégiée à l'exercice du commissariat aux comptes.

Ces trois thèmes sont fortement reliés puisqu'ils sont tous trois au cœur de la définition de la « profession ». Dubar et Tripier (2005) reprennent en effet le sens anglais de ce terme : une profession est un sous ensemble d'activités dont les membres sont pourvus de droits spécifiques, tels que se constituer en association autonome et reconnue, interdire l'exercice de l'activité à ceux qui n'en sont pas membres, organiser la formation. Si, selon ces critères, l'activité des commissaires aux comptes est assimilable à une profession à partir des textes de 1966-69, ce que confirme l'article 1^{er} du décret-loi de 1969 qui parle de « *l'organisation de la profession de commissaire aux comptes* », au préalable, son exercice relevait davantage de celui d'une fonction. Jusqu'en 1966, les commissaires n'étaient en effet pas tous membres d'une association unique regroupant l'ensemble des praticiens de l'audit. L'activité n'était pas fermée. Le choix du commissaire restait libre, à l'exception, depuis la promulgation du

décret-loi de 1935, des SA faisant appel à l'épargne publique, lesquelles devaient choisir au moins un de leurs commissaires sur une liste tenue par la Cour d'Appel. L'activité du commissaire était alors assimilable à une fonction. En effet, le terme « fonction » est emprunté au latin *functio* qui signifie « accomplissement, exécution » et correspond à « l'ensemble des activités, obligations et devoirs inhérents à l'exercice d'une charge »¹. Or, avant la loi de 1966, les commissaires exécutaient leur mission conformément aux prescriptions minimalistes des textes législatifs. Chacun d'eux exerçait une fonction mais ils ne pouvaient pas être collectivement considérés comme constituant une profession. Nos diverses interrogations peuvent donc être ramenées à une question unique : comment le commissariat aux comptes est-il passé de la fonction à la profession, depuis le Code de Commerce de 1807 à la loi de 1966 ?

Ce questionnement étant posé, il convient désormais de déterminer quelle sera la démarche choisie dans cette thèse pour y répondre. Comme nous l'avons précédemment évoqué, la théorie de l'agence est souvent mobilisée pour justifier le recours à l'audit, comme permettant de réduire l'asymétrie d'information entre l'actionnaire et le dirigeant. Cependant, cette théorie présente l'individu comme un agent économique cherchant à maximiser sa propre utilité (utilité ramenée le plus souvent pour le dirigeant à son niveau de rémunération) et doté d'un comportement rationnel. Or l'individu agit au sein d'une société, d'un environnement et le comportement humain ne peut être toujours parfaitement rationnel. Selon Humphrey et Moizer (1990), beaucoup d'articles de recherche ont mis en avant la nature sociale de la comptabilité et la diversité de ses rôles et de ses fonctions, remettant en cause la vision traditionnelle de la comptabilité comme un phénomène neutre et scientifique. Plutôt que de percevoir le changement comptable comme un procédé purement technique, des analyses historiques ont montré que la comptabilité était impliquée dans des processus plus larges : sociaux, politiques, organisationnels. Humphrey et Moizer appliquent cette démarche à l'audit et pensent que la compréhension de l'audit en tant que phénomène social, servant différents rôles et fonctions, permettra de mieux comprendre sa nature. Notre réflexion se situe dans cette optique.

La démarche adoptée s'appuie certes sur l'étude des modifications réglementaires, mais aussi sur celles du contexte social, politique, économique et culturel dans lequel s'exerce le contrôle

¹ Dictionnaire de l'Académie française.

des comptes, afin de mieux comprendre l'évolution des attributions et compétences du commissaire aux comptes. Cette démarche s'inscrit dans la lignée des approches explicatives interprétatives qui soulignent le caractère contingent du phénomène comptable, en empruntant, comme l'indique Colasse (2000), « *non seulement à la sociologie mais aussi à l'histoire, la discipline par excellence du contingent* ». Elle trouve notamment ses origines dans les travaux d'Anthony Hopwood qui marquent l'apparition des théories explicatives historiques et sociologiques. Nous pouvons citer en particulier l'article fondateur de Burchell, Clubb et Hopwood paru en 1985 dans la revue « *Accounting Organizations and Society* », intitulé « *Accounting in its social context : towards a history of value added in the United Kingdom* » qui explicite les liens entre la comptabilité et son environnement social et illustre cette interaction par l'étude du phénomène de l'émergence du concept de « valeur ajoutée » en Grande Bretagne dans les années 70.

Les travaux de nature historique se sont fortement développés en France au sein du domaine plus large de la recherche en comptabilité. Ainsi que le rappellent Lemarchand et Nikitin (2005), « *l'intérêt des chercheurs et des entreprises pour l'histoire de la pensée et des pratiques managériales a connu un réel essor depuis la fin des années 80* ». Nous pouvons notamment citer les travaux précurseurs de Nikitin (1992), Lemarchand (1993), et Zimnovitch (1997). Les recherches se sont poursuivies durant les années 2000 comme l'illustrent les travaux plus récents de Praquin (2003), Bensadon (2007), Fabre (2008) et Labardin (2008). En ce qui concerne le strict domaine de l'audit, certains auteurs se sont intéressés à l'histoire du contrôle des comptes en France, tels Hilaire (1989), Foos (2001), Bennecib (2004) et Praquin (2012), ou bien encore à la profession comptable française : Pinceloup (1993), Mikol (1993, 2004), Bocqueraz (2000), Ramirez (2005), Touchelay (2006), Scheid (2009). D'autres travaux portent sur la formation des professionnels comptables et l'histoire du diplôme d'expertise comptable (Degos, 2002).

Le travail de recherche entrepris souhaite s'inscrire dans cette lignée, d'autant que la recherche historique est de plus en plus considérée « *comme une méthode à part entière, destinée à éclairer puissamment la question posée et les problématiques abordées.* » (Lemarchand et Nikitin, 2005, p 4). Nikitin (2003) la définit comme « *une démarche qui consiste à étudier l'ancienneté d'un problème afin de l'éclairer et d'en comprendre les*

différents aspects ». Prost (1996) n'hésite pas, en reprenant les propos d'Ariès¹, à parler de « *l'insupportable vanité du technicien qui demeure à l'intérieur de sa technique, sans jamais tenter de la regarder du dehors !* ». Si l'utilité de la démarche historique ne semble plus devoir être démontrée, sur quelle méthode s'appuie-t-elle ? L'histoire, selon Prost (1996), procède en deux temps : d'abord connaître les faits, ensuite les expliquer. Chaque affirmation doit être accompagnée de preuves, elle doit pouvoir être vérifiée. L'historien est donc à la recherche de traces pour reconstituer les faits, un fait étant « *le résultat d'un raisonnement à partir de traces suivant les règles de la critique* ». Les différents aspects de cette démarche sont traités et approfondis notamment dans les ouvrages suivants : Veyne (1971), Thuillier et Tulard (1995), Bloch (1997), Noiriel (2006), Tulard (2006), De Certeau (2002) et plus spécifiquement ceux de la démarche en histoire de la gestion par Nikitin (1997) puis Berland et Pezet (2000).

La reconstitution des faits, préoccupation majeure de l'historien, s'est appuyée, au cours de la préparation de cette thèse, sur la consultation de documents et archives de différentes natures :

- Débats parlementaires, projets de lois et textes définitifs ayant trait à la pratique du contrôle légal des comptes.
- Dépouillement de revues professionnelles comptables : *Bulletins de l'Association nationale des experts comptables stagiaires*, *Bulletins de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés*, *Bulletins de la Société Académique de Comptabilité* puis de la *Société de Comptabilité de France*, *Bulletins de liaison de la Fédération des associations de commissaires inscrits par les Cours d'Appel*, *Bulletins de la CNCC*, *Bulletins du Conseil national des commissaires aux comptes*, *Revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par le Cour d'Appel de Paris*.
- Dépouillement de la presse économique et comptable ainsi que des journaux officiels : *Bulletin des Lois*, *Experta*, *La comptabilité et les affaires*, *L'expert comptable diplômé*, *Le Moniteur universel*, *Les affaires*.
- Archives privées des sociétés Saint-Gobain et Pont-à-Mousson : analyse de la correspondance échangée entre la direction et les commissaires ainsi que des rapports annuels des commissaires à l'assemblée générale des actionnaires entre 1867 et 1966.
- Archives des Compagnies régionales des commissaires aux comptes d'Angers et de Rennes.

¹ Prost (1996) cite p 8 : Ariès P. (1986), *Le temps de l'histoire*, éditions du Seuil, Paris.

- Fonds d'archives publiques :

- ◇ Archives départementales d'Ille et Vilaine : demande d'inscription sur les listes de commissaires aux comptes pour la Cour d'Appel de Rennes entre 1945 et 1970.

- ◇ Archives nationales : dossiers d'autorisation des SA entre 1807 et 1867, statuts des SA autorisées.

- ◇ Archives de l'Assemblée Nationale

- ◇ Archives du Sénat

Par ailleurs, si de nombreux facteurs (sociaux, politiques, économiques...) permettent de comprendre les raisons conduisant à l'institution d'un contrôle des comptes, les choix dans les modalités de mise en œuvre, les effets, conséquences et évolutions de cette pratique, cette thèse a également pour objectif de s'intéresser à une dimension parfois négligée : la dimension culturelle. Quel est l'impact des facteurs culturels sur l'évolution des compétences et attributions des commissaires aux comptes ? Hofstede (2001) considère la culture comme la programmation collective de l'esprit qui distingue les membres d'un groupe ou d'une catégorie de personnes de ceux d'un autre groupe¹. L'étude de cette programmation mentale, appliquée à une nation, apporte un éclairage précieux sur la compréhension d'un phénomène observé dans cette même nation. Cette étude s'intéresse avant tout à la France mais s'interroge également sur l'évolution de l'audit chez ses voisins européens afin de mesurer les éventuelles interactions entre pratiques françaises et étrangères. Aussi la démarche historique peut être associée à l'analyse des facteurs culturels explicitant les spécificités françaises, en les comparant aux modalités du contrôle dans les nations voisines.

Finalement, ce travail est découpé en quatre chapitres. Le premier s'intéresse aux origines du commissariat aux comptes. Il tente d'expliquer les raisons ayant conduit le législateur à intervenir en 1867 pour rendre obligatoire la désignation de commissaires aux comptes dans les SA. Le contrôle des comptes apparaît comme nécessaire dès lors que la propriété et la gestion se dissocient, ce qui caractérise les sociétés de capitaux. Ce chapitre dresse donc un aperçu des formes de contrôle ayant existé dans les premières sociétés de capitaux sous l'Ancien Régime puis dans les SA instituées par le Code de Commerce de 1807. Des prémices de contrôle des comptes se rencontrent dans les grandes compagnies coloniales du

¹ Hofstede G. (2001) p 9 : «in this book I treat culture as the collective programming of the mind that distinguishes the members of one group or category of people from another. »

XVIII^e mais disparaissent avec elles, suite à la Révolution française. Après la promulgation du Code de Commerce de 1807, des organes de contrôle sont mis en place au cas par cas dans les SA autorisées. Mais un paradoxe apparaît : on constate en parallèle un désintérêt croissant à l'égard des organes de contrôle durant cette période et une prise de conscience de la nécessité de les instituer par une disposition législative en contrepartie de la libéralisation totale de la création des SA. Les pratiques observées dans les SA autorisées ont-elles eu un effet d'apprentissage et ont-elles inspiré les lois de 1863-67 ?

Le second chapitre montre que le commissariat aux comptes demeure, entre 1863 et 1935, une fonction honorifique et formelle et s'articule autour des trois termes clés : activité, formation, organisations professionnelles. Il explique tout d'abord la nature de la mission confiée au contrôleur des comptes par les lois de 1863 et 1867. Si le contrôle institué par la loi de 1863 est proche des pratiques censoriales observées dans les SA autorisées, celui de 1867 correspond à une mission temporaire, qui peut même se restreindre à une durée de 25 jours. Ce chapitre s'intéresse ensuite à la formation des commissaires, qui demeure insuffisante malgré l'existence au tout début du XX^e de diplômes professionnels comptables créés par la Société Académique de Comptabilité puis d'un brevet d'Etat d'expert comptable en 1927. Il présente alors la réalité de cette fonction en prenant notamment comme exemple la pratique du commissariat aux comptes au sein de la Compagnie Saint-Gobain et de la SA des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson. Le commissaire est davantage l'homme du conseil d'administration que le mandataire des actionnaires. Ce premier chapitre montre enfin que la réforme du contrôle légal des comptes devient dans les années 30 une évidence.

Le troisième chapitre rend compte de la préparation du contrôle légal des comptes à son cadre actuel entre 1935 et 1966. Tout comme le chapitre précédent, les trois mots clés : activité, formation et organisations professionnelles en forment l'articulation. Celui-ci débute par la présentation du nouveau texte : le décret-loi de 1935, qui tente de renforcer l'indépendance et la compétence du commissaire mais qui, par ses imprécisions, porte en lui les germes de son échec. Il présente ensuite la constitution de deux corps professionnels séparés : les experts comptables d'une part, et les commissaires aux comptes d'autre part. En effet, à partir de 1935, des associations de commissaires agréés se constituent tandis que le régime de Vichy, souhaitant s'appuyer sur la comptabilité privée pour fournir les informations essentielles aux pouvoirs publics, crée l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés en 1942. Cependant l'exercice du commissariat aux comptes, notamment au sein des SA non cotées,

est ouvert à tous. Il est encore trop tôt pour parler de profession. Le chapitre analyse ensuite la réalité de la pratique du commissariat aux comptes suite à la promulgation du décret-loi de 1935, en s'appuyant toujours sur l'exemple de la Compagnie Saint-Gobain. Les formations comptables se développent et la réforme du diplôme d'expertise comptable en 1963 est un élément clé pour sortir le commissariat aux comptes de sa paralysie. Tout semble prêt au début des années 60 pour réformer le commissariat aux comptes et le doter de son cadre légal actuel.

Le dernier chapitre porte enfin sur l'aboutissement de ce processus d'émergence du commissariat aux comptes débuté il y a plus d'un siècle et propose une synthèse des phénomènes observés. La loi de 1966 et son décret d'application de 1969 constituent une véritable rupture dans la pratique de contrôle légal des comptes. Le commissaire aux comptes est doté d'une nouvelle mission : la certification des comptes et une profession s'organise autour de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes. Différents facteurs semblent expliquer la lenteur de ce processus tels les lacunes et imprécisions des textes législatifs, la faible demande de contrôle ou bien encore le manque de reconnaissance des professionnels comptables. Enfin le paradigme développé par Gray, qui s'appuie sur les travaux de Hofstede, apporte un éclairage intéressant sur les modalités de mise en œuvre de l'audit légal. Le positionnement des différents pays sur les axes culturels définis par Hofstede permet de définir un modèle culturel propre à chaque pays qui conduit à privilégier un type d'organisation spécifique du contrôle des comptes, lié notamment à la perception du rôle de l'Etat et à l'attachement au secret des affaires.

Chapitre 1. Les origines du commissariat aux comptes

Les lois de 1863 et 1867 constituent les actes de baptême de l'audit légal français dans le sens où elles rendent obligatoire, pour la première fois, la nomination de commissaires aux comptes par l'assemblée générale des actionnaires. Mais la simple curiosité et surtout la volonté de mieux appréhender le système actuel conduit à s'interroger sur les motivations du législateur de l'époque. Pourquoi celui-ci est-il intervenu en 1863 pour rendre obligatoire la présence d'un commissaire aux comptes dans les sociétés à responsabilité limitée, forme minimaliste de la société anonyme avec un capital réduit à vingt millions de francs, puis en 1867, pour imposer sa présence dans toutes les SA ?

Durant l'Ancien Régime, l'entreprise est principalement une entreprise marchande où *l'intuitu personae* reste prépondérant et dans laquelle les organes de contrôle sont quasiment inexistantes. Les prémices du contrôle se rencontrent presque uniquement dans les grandes compagnies coloniales. Durant le XIX^e siècle, le développement de l'industrie et des infrastructures qu'elle nécessite appelle la réunion de capitaux qu'un groupe réduit d'associés ne saurait apporter. Les sociétés de capitaux se développent, *l'intuitu personae* s'amoindrit en même temps que la liberté de circulation des titres se développe. La création des SA est soumise depuis le Code de Commerce de 1807 à une autorisation gouvernementale tandis que les sociétés en commandite par actions se constituent librement. Des organes de contrôle se mettent en place, tels les censeurs et les commissaires aux comptes dans les SA autorisées et les conseils de surveillance dans les SCA. Mais l'on assistera dans cette première partie du XIX^e à une dilution progressive des modes de contrôle, le monde des affaires restant hostile à toute forme de contrôle externe.

Afin de comprendre l'intervention du législateur en 1863 puis en 1867, qui supprime l'autorisation gouvernementale préalable à la création des SA et rend obligatoire la nomination d'un commissaire aux comptes dans ces mêmes SA, il convient tout d'abord d'observer que les lois encadrant la pratique commerciale, de l'Ancien Régime au Code de Commerce de 1807, restent muettes sur la question du contrôle des comptes. Néanmoins, des organes de contrôle *ad hoc* sont mis en place dans les sociétés anonymes autorisées. Ces pratiques spécifiques à chaque SA auront-elles un effet d'apprentissage pour les auteurs des lois de 1863 – 67 ? Cette étude permettra de mettre en évidence et d'analyser un premier

paradoxe : alors que la pratique du contrôle des comptes tombe en désuétude dans les années 1860, pourquoi sa nécessité devient-elle une évidence ?

Section 1. De l'Ancien Régime au Code de Commerce de 1807 : un cadre légal muet sur la question du contrôle des comptes

Les organes de contrôle se rencontrent très rarement dans les sociétés commerciales durant l'Ancien Régime et ont pour vocation la défense d'un unique associé : le Roi. Suite à la Révolution Française, le Code de Commerce de 1807 redonne un cadre légal à l'activité commerciale et, en dehors de l'instauration du régime d'autorisation gouvernementale, reste muet sur la question du contrôle des comptes des sociétés commerciales.

§ 1 – Le contrôle des comptes dans les sociétés commerciales de l'Ancien Régime

Avant 1807, le développement des sociétés commerciales dans une économie essentiellement agricole fait apparaître un contrôle embryonnaire. Ce premier paragraphe présente les prémices du contrôle durant l'Ancien Régime en mettant en évidence le cadre général de l'activité commerciale fixé par l'Ordonnance de Colbert, en décrivant les principales formes juridiques de la pratique commerciale, peu propices à la mise en œuvre d'organes de contrôle et en soulignant la faible diffusion des pratiques comptables.

A – Une activité commerciale encadrée par l'Ordonnance du commerce de 1673

L'agriculture est prépondérante dans l'économie française du XVIII^e siècle et la population rurale représente 85% de la population (Asselain, 1984). L'artisanat et la petite industrie sont omniprésents et très diffus. Les branches les plus importantes sont le textile et le bâtiment. L'artisanat urbain s'exerce sous la forme de corporations, qui réunissent des artisans pratiquant le même métier dans la même ville au sein d'une organisation hiérarchisée. Ces corporations demeurent des institutions puissantes mais souffrent de la mainmise royale qui y voit depuis le XVI^e siècle un instrument commode de prélèvement fiscal. L'Etat perçoit en effet une lourde taxe lors de l'accès à la maîtrise. La principale forme d'organisation de l'activité industrielle est celle de la fabrique disséminée ou encore *putting out system*

(Lemarchand, 1993). Ce système consiste à répartir matières premières et produits semi finis entre divers artisans qui participent aux différents stades de fabrication menant au produit final. Apparaissant aux environs du XIII^e, ce système se maintient jusqu'au XIX^e, non seulement dans l'industrie textile mais aussi dans la transformation des produits issus de la métallurgie (coutellerie, clouterie, ferronnerie...).

A côté de ces petites structures existent des manufactures qui peuvent parfois réunir plus de cents ouvriers et dont les plus prestigieuses bénéficient du titre de manufactures royales. Certaines sont destinées uniquement au service du Roi comme la Manufacture des Gobelins ; d'autres appartiennent au domaine privé comme la Manufacture des glaces de Saint-Gobain et sont établies par lettres patentes. Cependant, les manufactures ne parviennent pas à prendre la place de la petite production dispersée en raison d'un marché étroit, caractérisé par un faible pouvoir d'achat et un fort cloisonnement, et d'une réglementation très stricte sur ces manufactures.

Le secteur des mines et de la métallurgie constitue un secteur à part. Si l'industrie extractive et de première transformation des métaux reste longtemps le fait de petites unités, se développent au XVIII^e des exploitations de grande dimension. Lemarchand (1993) cite en exemple la société des mines d'Anzin fondée en 1757, les mines d'Aniche en 1773, la Manufacture royale d'acier d'Amboise créée en 1784 ou encore les Fonderies royales d'Indret et du Montcenis et des cristaux de la Reine en 1786. Ces établissements prennent la forme de sociétés par actions.

A la fin du XVIII^e, les premiers signes d'une révolution industrielle se font sentir. Le produit industriel n'est alors pas loin d'égaler le produit agricole. Asselain (1984) précise que le produit industriel représente quasiment la moitié de la production nationale des biens agricoles et industriels, avec une population active de seulement 23% de la population active totale.

Quant au commerce, il est véritablement en plein essor. Alors que l'Italie, jusqu'à la fin du XV^e siècle, puis les Pays Bas, dominaient l'activité commerciale, la France devient la nation commerçante qui donne le « la » au XVIII^e. La langue du commerce est d'ailleurs à cette époque le français. Le commerce extérieur français est très dynamique et repose essentiellement sur l'exploitation du domaine antillais. Le commerce colonial fonde son

développement sur la supériorité des transports maritimes français, une quasi exonération douanière sur le commerce des « *Isles* » et l'expansion des économies coloniales avec la prééminence du sucre, du café, du coton et la pratique du commerce triangulaire.

L'activité commerciale est encadrée par l'Ordonnance du commerce de 1673. Cette ordonnance, née de la volonté de Jean Baptiste Colbert alors contrôleur général des finances, contient la première réglementation comptable française. Son principal objectif est de faire cesser les banqueroutes et de restaurer le crédit. Pour ce faire, elle impose les premières contraintes comptables légales. La comptabilité a alors pour fonction, comme le précise Lemarchand (1998), de servir d'instrument de preuve et (accessoirement ?) de guider le commerçant dans sa gestion. Un certain niveau de connaissances comptables est ainsi requis pour les futurs maîtres des corporations de marchands. En effet, l'article 4 du titre I dispose que « *l'aspirant à la maîtrise sera interrogé sur les livres et registres à parties double et à partie simple, sur les lettres et billets de change, sur les règles d'arithmétique, sur la partie de l'aune, sur la livre et poids de marc, sur les mesures et les qualités de la marchandise, autant qu'il conviendra pour le commerce dont il entend se mesler.* » De même, les négociants et les marchands sont invités à tenir une comptabilité et à réaliser tous les deux ans un inventaire. L'article 1 du titre III indique que « *les négociants et marchands tant en gros qu'en détail auront un livre qui contiendra tout leur négoce, leurs lettres de change, leur debtes actives et passives ; et les deniers employez à la dépense de leur maison* ». L'article 11 du titre XI portant sur les faillites et les banqueroutes précise que « *les négociants et les marchands, tant en gros qu'en détail, et les banquiers, qui lors de leur faillite, ne représenteront pas leur registres et journaux signez et paraphez comme nous avons ordonné ci-dessus, pourront estre réputez banqueroutiers frauduleux* ». La peine pour les banqueroutiers frauduleux est alors présentée dans l'article 12 : « *les banqueroutiers frauduleux seront poursuivis extraordinairement et punis de mort.* »

L'activité commerciale s'exerce essentiellement à titre individuel ou dans de petites entreprises prenant la forme de sociétés de personnes. L'*intuitu personae*, primordial dans ces associations, limite le recours aux organes de contrôle.

B – Des formes juridiques de sociétés commerciales peu propices à la mise en œuvre d'un contrôle des comptes

A côté de la pratique individuelle, la pratique commerciale peut revêtir durant l'Ancien Régime différentes formes juridiques, la plus répandue étant la société de personnes. Le contrôle des comptes, inexistant dans ces sociétés, se rencontre rarement dans les sociétés de capitaux où il a essentiellement pour vocation la défense d'un unique actionnaire : le Roi.

1. *Formes juridiques de sociétés commerciales*

Pour comprendre la variété des formes juridiques utilisées pour la pratique du commerce durant l'Ancien Régime, nous pouvons reprendre la classique distinction entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux.

Levy-Bruhl (1938) rappelle qu'il y avait trois types de sociétés de personnes : la société générale, la société anonyme (ou société en participation) et la société en commandite.

La société générale est une société en nom collectif dans laquelle un ou plusieurs commerçants, rarement plus de quatre, mettent en commun un certain capital pour le faire fructifier pendant un temps déterminé et en partager les bénéfices et éventuellement les pertes, suivant une proportion fixée d'avance dans l'acte constitutif. Les associés de la société générale sont souvent membres d'une même famille, parfois un patron et son employé. La véritable caractéristique de la société générale tient en la responsabilité solidaire et infinie des associés. Le rôle de l'*intuitu personae* est donc ici primordial. L'administration de ces petites structures familiales ou quasi familiales échappe à toute réglementation et est régie par les rapports de confiance mutuelle qui règnent entre les associés.

La société anonyme, très différente de l'actuelle SA, est en réalité une société en participation de caractère occulte. Aucun élément ne signale ces sociétés en participation aux yeux du public, il n'existe aucune raison sociale et on relève le caractère souvent momentané des opérations auxquelles se livrent les membres des sociétés anonymes. Il peut ainsi s'agir d'une convention conclue entre un marchand qui a reçu une cargaison importante et un autre marchand, qui, pour une part à débattre entre eux, participera aux gains et aux pertes résultant de la vente de la cargaison. Il existe également dans les foires des engagements pris par les

marchands de ne pas surenchérir les uns sur les autres et de se partager les marchandises selon une proportion débattue d'avance. Du fait du nombre réduit d'associés et des liens forts les unissant, les organes de contrôle sont inexistants dans la société anonyme. Le caractère occulte et temporaire de cette association n'est également pas propice à leur mise en place.

La société en commandite se distingue quant à elle par ses deux catégories d'associés : le commanditaire, dont la responsabilité est limitée à concurrence de ses apports, et le commandité, ou complémentaire, tenu *in infinitum* et *in solidum*. Le commanditaire apporte tout ou partie du capital que doit exploiter la société ; le complémentaire fournit généralement son travail, son expérience, son activité commerciale. Les commanditaires sont souvent des nobles qui répugnent à voir publier leur nom ou même à laisser supposer qu'ils s'occupent personnellement des affaires d'une société de commerce. C'est donc le complémentaire qui agit seul (parfois sous la surveillance et selon les instructions du commanditaire) et effectue les actes juridiques nécessaires au fonctionnement de la société. Selon Lévy-Bruhl (1938), la doctrine de Ponthier prédomine dans la pratique. Ponthier précise en effet que « *dans les sociétés en commandite, n'y ayant que l'associé principal (entendez le complémentaire) qui fasse seul et en son nom les contrats de la société, c'est une conséquence qu'il n'y a que lui qui s'oblige, et que les associés en commandite ne sont point tenus des dettes de la société envers les créanciers avec qui l'associé principal ou connu a contracté... Ils n'y sont tenus qu'envers leur associé principal et connu qui les a contractées, devant l'en acquitter chacun pour la part qu'il a en la société jusqu'à concurrence des fonds qu'il a mis en la société...* »

Société relativement répandue sous l'Ancien Régime, la société en commandite se retrouve souvent dans le commerce maritime où la pratique commerciale distingue l'armateur, apporteur de capitaux, et le capitaine, maître du bateau. Ce type d'association se rencontre d'ailleurs dès le Moyen Age et notamment en Italie, sous les noms de *commenda*, *accommoda*, contrat de commande¹. Si les grands négociants de Nantes et de Bordeaux, armateurs, travaillent avec leurs propres capitaux, ils répartissent souvent les risques en faisant appel à des capitaux de participation. Ces sociétés prennent alors le plus souvent la forme de sociétés quirataires² ou de commandite simple.

¹ Savigny (1914). Le terme commandite vient du latin : confier, prêter.

² Lemarchand (1995a). L'expression désigne les sociétés de copropriété de navire dont les parts sont dénommés quirats.

La « société » peut être constituée pour un seul voyage ou pour la durée de vie du navire. Les parts d'intérêts sont cessibles mais l'*intuitu personae* est très présent, d'une part car les clauses d'agrément et droits de préemption limitent les possibilités de cession, et d'autre part car le milieu est étroit et tous les négociants d'une même place se connaissent. Le contrat expiré, le bailleur de fonds retire l'équivalent de son capital, majoré de sa part du gain réalisé. En cas de perte, il ne peut être engagé au-delà de sa mise. Il demeure dans tous les cas inconnu de tous : le gérant responsable agit seul et en son nom. La préservation de l'anonymat de l'apporteur de capitaux est un des attraits de la société en commandite. En effet, de nombreux préjugés existaient à l'époque à l'encontre du commerce : le droit canonique interdisait le prêt à intérêt ; le règlement des honneurs de la cour indiquait que les gentilshommes et personnes de qualité ne pouvaient faire le commerce¹ sans déroger à la noblesse. Ce souci de discrétion, voire d'anonymat, n'encourage donc pas les apporteurs de capitaux à créer des organes de contrôle externe, surtout dans un environnement où l'*intuitu personae* reste prépondérant.

Bien que l'Ordonnance de 1673 n'en dise rien, le commerce peut également s'exercer au XVIII^e dans le cadre d'une société de capitaux. La division du capital en actions ou association de capitaux se rencontre, comme la société en commandite, dès le Moyen Age. Ainsi, dès le XII^e siècle, comme le précise Savigny (1914), la Compagnie normande détient et exploite les privilèges du commerce avec l'Irlande. Ce système se développe largement dès le XVII^e avec la constitution, sous l'impulsion du pouvoir royal, de grandes compagnies qui ont pour objet la navigation et la colonisation. Haudrère (2005) définit la compagnie comme une association de négociants ayant reçu du pouvoir d'Etat le monopole des relations commerciales entre la métropole et une région déterminée.

Outre ces compagnies de fondation royale, on trouve également au XVIII^e en France des sociétés par actions privées telles les sociétés minières du nord et du centre. Lors de la création de sociétés par actions, le gouvernement intervient en réglant par lettres patentes les obligations réciproques des administrateurs et des actionnaires, ainsi que les obligations envers les tiers. Il édicte les mesures de surveillance lui paraissant utiles. Ces établissements, qui n'obéissent pas à une loi générale mais à une loi spécifique pour chacun d'entre eux, sont ainsi élevés au rang d'établissements publics. Puisque les sociétés par actions font désormais

¹ Une dérogation est cependant accordée au commerce de gros (édits royaux de 1669 et 1701).

appel au public pour se constituer, qu'elles ne se forment plus uniquement entre personnes qui se connaissent, l'Etat doit intervenir pour exercer un certain contrôle et empêcher que l'argent des actionnaires ne soit la proie d'aigrefins. Ce contrôle est mis en place dans les compagnies royales mais, pour les autres sociétés de capitaux, aucune protection de l'actionnaire ne semble organisée.

2. *Prémices du contrôle des comptes*

Les prémices du contrôle des comptes apparaissent à la fin du XVII^e dans les compagnies royales. La Compagnie des Indes Orientales est créée en 1664 et dispose d'un important capital : quinze millions de livres. Son administration est confiée à des directeurs. Dès 1667, la mauvaise situation de la compagnie conduit à mettre en place un contrôle efficace, pour le compte du Roi, de la gestion des directeurs (Granger, 1951). Selon Begue (1936), l'assemblée de 1668 nomme des commissaires pour « *examiner, calculer et arrester les livres.* » Ces commissaires ont une mission temporaire. De nouveaux commissaires sont désignés en 1675, puis, à la mort de Colbert, en 1683, une autre commission est chargée d'examiner les comptes et de diriger la réorganisation de la Compagnie.

De 1721 à 1723, après la déconfiture de Law, la Compagnie des Indes est placée sous la régie de quatre commissaires nommés par le Roi : Trudaine, Machaut, Ferrand et Fagon. Certains commissaires sont recrutés pour leur haute vertu morale, leur honnêteté. Trudaine avait en effet été destitué par le Régent de son poste de prévôt des marchands de Paris pour avoir refusé de fermer les yeux sur les fraudes commises. Machaut est décrit par Saint Simon comme un « *homme intègre et capable, exact et dur* ». ¹ Les deux autres commissaires sont choisis pour leur compétence. Ainsi, Ferrand, intendant de Bretagne de 1705 à 1715, chargé ensuite de représenter le conseil de Marine auprès du conseil de Commerce, était parfaitement au courant des problèmes du grand commerce maritime et conservait de solides amitiés parmi les négociants bretons. Fagon, intendant des finances et membre du conseil de Commerce, paraît, selon Haudrère (2005), particulièrement compétent pour les questions financières. Il est intéressant de constater que les deux qualités premières exigées du commissaire aux comptes, la compétence et l'indépendance, sont déjà présentes au XVIII^e et requises pour le choix des contrôleurs. Mais cela ne dure pas longtemps. Trudaine, décédé en 1721, est remplacé par Gaspard Dodun, propriétaire d'une concession en Louisiane et heureux

¹ Cité par Haudrère (2005), p 80.

spéculateur du système de Law. Dodun nomme alors parents et amis à la tête de la Compagnie et remplace Ferrand, démissionnaire, par Louis Angran, maître des requêtes, qui avait placé des fonds dans l'habitation Dodun en Louisiane.

Ce contrôle royal oppose les compagnies françaises aux compagnies anglaises. Cette différence tient à l'origine des capitaux. Dans la compagnie française, le Roi est le principal actionnaire et la majeure partie des actions est achetée, à la demande du ministre, par des membres de la cour royale, des cours souveraines et par des financiers, tandis que les négociants sont peu nombreux. Haudrère (2005) cite Dermigny pour rappeler que la compagnie anglaise, au contraire, est « *une société marchande à capital marchand conduite par des marchands* ». ¹ Aussi les actionnaires anglais refuseront d'accéder à la requête du Roi demandant à entrer dans leur compagnie.

Lors de la 2^{ème} réorganisation de la Compagnie des Indes en 1723, un contrôle permanent est institué. Cinq syndics sont nommés par les actionnaires, tous d'anciens responsables de la Compagnie pendant le Système de Law. Ainsi Jean Baptiste d'Artaguiette, Pierre Saintard, Pierre Cavalier, Etienne Demeuves fils et le nantais Bertrand, ayant l'expérience du commerce et largement intéressés au succès de l'entreprise, paraissent, selon Haudrère (2005), parfaitement aptes à représenter les actionnaires.

A partir de 1728, le rôle des syndics diminue ; leur nombre est limité à deux par l'arrêt du 23 janvier 1731. Il n'y a alors plus de différence entre directeurs et syndics, situation légalisée par l'arrêt du 7 avril 1739, qui ordonne que la Compagnie soit régie par huit directeurs au lieu de six et que deux feront office de syndics.

En 1745, l'assemblée générale est de nouveau convoquée (elle avait été supprimée en 1728) et l'on assiste au renouveau de la fonction de syndics. Ils se répartissent désormais entre syndics honoraires et syndics onéraires. Les syndics honoraires, au nombre de trois, sont des gens de qualité, appartenant à la noblesse de cour, proches des milieux de la finance. Ils sont rémunérés par des présents en mousseline, café ou thé, d'une valeur approximative de 3 000 livres. Les syndics onéraires, au nombre de trois également, ont un rôle plus important. Ils

¹ L. Dermigny, *East India Company et Compagnie des Indes*, actes du 8^{ème} colloque international d'histoire maritime, 1966. Cité par Haudrère (2005), p 147.

siègent avec les directeurs dans les différents conseils et peuvent au même titre que ceux-ci influencer sur les décisions. Leur rémunération comprend un cadeau d'une valeur analogue à celui des syndics honoraires (3 000 livres) et 6 000 livres d'appointements. Cependant, un opposant confirmé à la politique du contrôleur général pourrait difficilement être choisi comme syndic puisque l'élection est soigneusement dirigée, le conseil des directeurs proposant à l'assemblée générale des actionnaires le choix entre quatre personnes. Le rôle des syndics est donc limité, dans la mesure où leurs demandes ne peuvent s'opposer radicalement aux visées de la politique royale.

Le véritable pouvoir est en fait entre les mains des commissaires du Roi. En 1723, un seul commissaire remplace les quatre précédents. Il s'agit de Peyrenc de Moras, maître des requêtes, dont le contrôleur général espère la docilité qui manque souvent aux armateurs et aux négociants. Succède à ce financier enrichi par le Système, décédé un an après sa nomination, un homme de robe : Jean Orry de Fulbert, demi-frère du contrôleur général des finances, Philibert Orry. Orry reste commissaire pendant douze ans jusqu'à la disgrâce de son frère. A partir de 1745, les commissaires du roi sont au nombre de deux. Ils assistent à l'assemblée d'administration une fois par semaine et aucune décision importante ne peut être prise sans les avoir préalablement consultés. L'arrêt qui nomme le commissaire lui donne en effet des pouvoirs très étendus. Il est désigné « *pour assister à toutes les assemblées et délibérations, pour suivre le travail que les directeurs, commis et employés feront chacun dans leur département et pour veiller à l'exécution des délibérations et règlements, et de tout rendre compte régulièrement au sieur contrôleur général, ainsi que des autres opérations qui peuvent regarder le commerce de la Compagnie des Indes, ou l'intérêt des actionnaires...* »¹. Ce contrôle connaît cependant des limites : les commissaires du Roi sont parfois jugés incompetents dans la gestion des affaires de la compagnie malgré le soin qu'ils apportent à cette tâche et cette fonction n'est qu'un court passage en attendant des fonctions plus hautes.

Il existe également des représentants du Roi dans certaines entreprises, qui, sans être des compagnies royales, sont subventionnées par le pouvoir. Ainsi l'administration des affaires des établissements du Mont-Cenis et des Cristalleries de la Reine est contrôlée jusqu'en 1786 par M. Chardon, selon la délibération du conseil d'administration du 10 novembre 1786. Le rôle de ce commissaire est de « *stipuler les intérêts de Sa Majesté à raison des fonds qu'il a*

¹ Arrêt du conseil du 15 décembre 1733. Cité par Haudrère (2005), p 151.

versés de son trésor royal dans ladite entreprise et d'en surveiller en outre toutes les opérations et présidant les assemblées en ladite qualité... »¹

Dans les sociétés de capitaux, les organes de défense des actionnaires, autres que le Roi, ne se rencontrent que rarement : on a noté la présence de syndics à la Compagnie des Indes mais leur action semble avoir été limitée. D'autre part, selon Levy-Bruhl (1938), on trouve des commissaires aux comptes, notamment aux mines d'Aniche et à la Société de l'Ile de France. Aux fonderies royales du Creusot, la présence d'un commissaire aux comptes est justifiée par la tenue des comptes en partie double. *« M. de Wendel a l'honneur de présenter au comité le bilan général des Fonderies royales du Creusot et d'Indret au 1^{er} novembre 1785. La forme adaptée pour la tenue des écritures étant en partie double, on ne peut vérifier la comptabilité qu'en examinant les journaux et le grand livre dont tous les enregistrements sont appuyés de pièces justificatives, cet examen exigeant beaucoup de temps et d'attention, ne parroit ne pas être de la compétence d'une assemblée. Et propose en conséquence au comité de nommer un ou plusieurs commissaires qui ouïront les comptes présentés par le teneur de livres de la compagnie,... »²*

Les organes de contrôle sont donc inexistants dans les sociétés de personnes où *l'intuitu personae* reste prépondérant. Dans les sociétés en commandite, dans lesquelles le ou les commanditaires pourrai(en)t exiger le contrôle de la gestion du commandité, le secret des affaires l'emporte et *l'intuitu personae* limite ce contrôle au rapport de confiance existant entre commanditaire et commandité. Enfin, dans les sociétés de capitaux, le contrôle s'organise dans les grandes compagnies coloniales mais il a pour vocation la défense d'un unique actionnaire : le Roi. La présence de commissaires aux comptes dans les autres sociétés privées reste sporadique.

Les comptes, objet de ce contrôle, sont tenus dans les entreprises selon des techniques parfois rudimentaires. Même si plusieurs traités de tenue des livres sont publiés durant les décennies qui ont suivi l'Ordonnance de 1673, la diffusion des méthodes comptables s'effectue essentiellement par l'apprentissage et progresse lentement.

¹ Cité par Levy-Bruhl (1938), p. 209.

² Procès verbal du conseil d'administration des fonderies royales du Creusot tenu le 14 février 1784. Cité par Lemarchand (1993), p. 154.

C – Une comptabilité marchande dont la technique s'acquiert par l'apprentissage

La comptabilité est alors une technique qui répond aux besoins de l'entreprise marchande. Jusqu'au XV^e siècle, ces techniques sont diffusées à travers l'Europe principalement par transmission orale. La technique italienne, et notamment celle de la partie double, est exportée par le seul mouvement des hommes, par le déplacement des marchands italiens eux-mêmes ou également par l'apprentissage du métier de « teneur de livres » effectué en Italie. La transmission du savoir comptable par l'écrit est plus tardive et plus lente. Le premier traité de tenue de livres français fut celui de Pierre Savonne, publié en 1567, *Instruction et manière de tenir livres de raison ou de comptes par parties doubles*. Puis l'essor du commerce nécessitant des règles comptables de plus en plus précises, la littérature comptable se développe. Il faut ici noter le titre du best seller de la littérature comptable et commerciale de l'époque, *Le parfait négociant* de Jacques Savary qui sera publié en 1675 et réédité pour la dernière fois en 1800. Savary fut d'ailleurs un des principaux rédacteurs de l'Ordonnance du commerce de 1673. Néanmoins le premier véritable manuel de comptabilité publié en France est certainement celui de Mathieu de la Porte. L'on trouve en effet dans *La science des négociants et teneurs de livres*, publié en 1704 et réédité plus de vingt fois au cours du XVIII^e, l'une des toutes premières classifications de comptes. « A la fin du XVIII^e siècle, les méthodes comptables ont atteint un relatif degré de perfection par rapport aux besoins qui sont alors ceux du commerce : suivi des créances et des dettes, de la trésorerie et des multiples opérations réalisées isolément ou en participation » (Lemarchand et Nikitin, 2009).

Malgré les contraintes comptables imposées par l'Ordonnance Colbert, l'organisation de la profession comptable reste embryonnaire (OECCA, 1993). Au XVII^e, à Paris, ceux qui enseignent la tenue des livres appartiennent à divers métiers (Lemarchand, 2001). Certains sont membres de la communauté des maîtres écrivains qui détiennent le monopole de l'enseignement de la calligraphie et celui de la vérification des écritures ; d'autres sont arithméticiens, ils seront intégrés en 1704 à la communauté des maîtres écrivains. Ces corps de métiers se retrouvent dans différentes villes. Ainsi à Bordeaux existe le « syndic des écrivains jurez ». S'il faut passer de nombreuses épreuves pour rejoindre ces corporations, il convient avant tout d'être catholique et de bonnes mœurs, et d'être présenté par des bourgeois (Labardin, 2008). L'apprentissage demeure donc la voie incontournable de la formation des teneurs de livres.

1789 marque alors une rupture dans l'histoire économique française. Asselain (1984) présente dans son *histoire économique de la France* deux approches des conséquences de la Révolution Française de 1789. La première consiste à présenter la Révolution comme une mutation structurelle décisive mettant fin à la monarchie et ouvrant la voie à la croissance économique moderne. Les privilèges sont abolis, ces privilèges pouvant faire obstacle au plein épanouissement du capitalisme. Selon une seconde approche, la Révolution Française peut également être perçue comme une complète désorganisation de l'activité économique française qui a pour conséquence d'accroître l'écart entre la révolution industrielle française et la révolution industrielle britannique.

Suite à la Révolution de 1789 et la suppression des privilèges, les grandes compagnies disparaissent. Les corporations sont également abolies. Cependant, durant la période révolutionnaire, de nombreuses sociétés par actions sont formées. La spéculation et l'agiotage vont bon train, aussi le décret du 24 août 1793 supprime toutes les associations dont le capital se compose d'actions au porteur, d'effets négociables ou d'inscriptions susceptibles d'être transférées.

Le mouvement de création de sociétés est par conséquent enrayé jusqu'à la promulgation du Code de Commerce en 1807. La seule société créée à la fin de la période révolutionnaire est celle de la Banque de France. Les prémices de contrôle apparues dans les grandes compagnies coloniales ont disparu avec elles. Dans les sociétés en commandite, le secret des affaires souhaité par les apporteurs de capitaux ne favorise pas la mise en œuvre d'organes de contrôle. Le rapport de confiance existant entre commanditaire et commandité est exclusif. Tout contrôle externe est proscrit.

Le Code de Commerce de 1807 donne un nouveau cadre légal à l'activité commerciale et institue le régime d'autorisation gouvernementale préalable à la création des sociétés anonymes.

§ 2 – Le Code de Commerce de 1807 : la question du contrôle des comptes laissée en suspens

Le Code de Commerce de 1807 précise le cadre de l'activité commerciale à la fois en imposant à nouveau une réglementation comptable et en encadrant la création des sociétés anonymes. Il reste toutefois muet sur la question du contrôle des comptes.

A – Les bases d'une réglementation comptable

Alors qu'il ne contient que peu de dispositions comptables, le Code de Commerce de 1807 peut être considéré comme l'une des principales lois comptables de la législation française, car, suite à la Révolution Française, il reprecise le cadre comptable de l'activité commerciale. Le Code de Commerce consacre aux « livres du commerce » les articles 8 à 17 et s'inspire largement de l'Ordonnance de 1673.

Le commerçant doit ainsi tenir un livre journal qui présente au jour le jour toutes ses opérations. Ainsi, dans son article 8, la loi précise que « *tout commerçant est tenu d'avoir un livre journal qui présente, jour par jour, ses dettes actives et passives, les opérations de son commerce, ses négociations, acceptations ou endossements d'effets, et généralement tout ce qu'il reçoit et paie, à quelque titre que ce soit, et qui énonce, mois par mois, les sommes employées à la dépense de sa maison, le tout indépendamment des autres livres usités dans le commerce, mais qui ne sont pas indispensables. Il est tenu de mettre en liasse les lettres missives qu'il reçoit, et de copier sur un registre celles qu'il envoie.* » Comme le mentionne l'article 9¹, le commerçant est également tenu de faire un inventaire tous les ans (l'ordonnance de 1673 prévoyait une périodicité biennale) et de le copier sur un registre spécial. Les livres obligatoires (livre journal et livre des inventaires), seront cotés, paraphés, visés soit par un juge du tribunal de commerce du lieu soit par le maire ou son adjoint, et conservés pendant dix ans. La communication des livres et inventaire est limitée puisque selon l'article 14, elle « *ne peut être ordonnée en justice que dans les affaires de succession, communauté, partage de sociétés, et en cas de faillite.* » Selon Praquin (2008), « *les rédacteurs du Code de Commerce ont donc une idée relativement simple de la comptabilité ; sa fonction essentielle*

¹ Article 9 du Code de Commerce de 1807 : « *il (le commerçant) est tenu de faire, tous les ans, sous seing privé, un inventaire de ses effets mobiliers et immobiliers, et de ses dettes actives et passives, et de copier, année par année, sur un registre spécial à ce destiné.* »

et de protéger les créanciers en leur garantissant la réalité des créances et en leur assurant qu'aucun actif n'a été distrait. »

La question du contrôle n'est pas abordée par le Code de Commerce et est laissée à son état coutumier ou contractuel. En effet, le Code de Commerce reconnaît trois formes de sociétés : la société en commandite et la société en nom collectif — deux formes dans lesquelles l'*intuitu personae* est prépondérant et le contrôle contractuel — et la société anonyme, désormais proche de notre conception actuelle, pour laquelle aucun autre contrôle que l'autorisation gouvernementale préalable à sa création n'est prévu. Ce système d'autorisation gouvernementale est un dispositif lent et lourd, et, selon Lefebvre-Teillard (1985), le législateur ne souhaite pas imposer de contraintes supplémentaires aux fondateurs de SA.

B – L'autorisation gouvernementale pour la création des Sociétés Anonymes

Nous nous intéresserons dans un premier temps aux motifs de l'instauration de cette pratique administrative pour, dans un second temps, décrire sa mise en œuvre. Le troisième point traitera du processus de contrôle qui lui est lié.

1. Les motifs de cette pratique

Lors de la discussion au Conseil d'Etat le 15/01/1807, le principe de l'autorisation gouvernementale est défendu en ces termes par Cambacérès : « *L'ordre public est intéressé dans toute société qui se forme par actions parce que, trop souvent, ces entreprises ne sont qu'un piège tendu à la crédulité des citoyens ; Point de doute qu'une société qui travaille sur ses propres fonds n'ait pas besoin d'autorisation ; mais si elle forme ses fonds par des actions mises sur la place, il faut bien que l'autorité supérieure examine la valeur de ces effets et n'en permette le cours que lorsqu'elle s'est bien convaincue qu'elle ne cache pas de surprise.* »¹

La loi de 1807 présente la société anonyme en l'opposant aux autres formes juridiques : « *la société anonyme n'existe pas sous un nom social : elle n'est désignée par le nom d'aucun des associés* ». L'instruction ministérielle de 1817 définit la SA de la même manière, en la distinguant clairement des sociétés de personnes. « *Cette société est dite anonyme parce*

¹ Cité par Levy-Bruhl (1938), p 52.

qu'aucun associé n'étant personnellement engagé, nul ne peut y prêter son nom ».¹ L'article 33 prévoit en effet une responsabilité limitée pour les associés des SA : « *les associés ne sont passibles que de la perte du montant de leur intérêt dans la société* ».

L'article 37 instaure l'autorisation gouvernementale, système qui dominera le droit des SA jusqu'à sa disparition en 1867 : « *la société anonyme ne peut exister qu'avec l'autorisation du gouvernement, et avec son approbation pour l'acte qui la constitue ; cette approbation doit être donnée dans la forme prescrite pour les règlements d'administration publique.* » Selon Lefebvre-Teillard (1985), l'autorisation gouvernementale est en fait une mesure de police destinée à contrôler une institution jugée nécessaire mais dangereuse.

La SA permet la réunion de capitaux appelée par le grand commerce, le développement industriel et son infrastructure matérielle (canaux, ponts, etc.) et financière (banque, assurance) avec un minimum de risques pour les capitalistes. Cependant, elle est jugée dangereuse en raison de la responsabilité limitée des actionnaires. Cette absence de responsabilité personnelle est la cause de la méfiance, voire de l'hostilité, qu'elle suscite pendant une bonne partie du XIX^e. L'instruction ministérielle du 22 octobre 1817 précise que « *la loi a dû instituer des garanties spécifiques pour ces sociétés où n'existe pas la responsabilité personnelle des sociétés ordinaires* ». Selon cette même instruction, la procédure d'autorisation doit permettre de constater :

- Qu'une telle société n'est pas un piège tendu à la crédulité ;
- Que l'objet de la spéculation est licite (actionnaires non fictifs, acte social avec fonds d'engagement...) ;
- Que les capitaux annoncés existent effectivement ;
- Que les statuts qui en garantissent l'administration offrent aux associés une garantie morale, et, en tout cas, des moyens de surveillance et l'exercice des droits qui leur appartiennent sur l'emploi des deniers.

Ces principes étant posés, l'instruction précise que l'autorisation ne provient pas d'une réminiscence de l'absolutisme monarchique de l'Ancien Régime et rappelle que :

¹ Instruction ministérielle du 22 octobre 1817

- *« l'autorisation de Sa Majesté n'est point un privilège... elle se donne à cause de la forme de la SA et non en raison de la branche d'industrie qu'on se propose d'exploiter. »*
- *« qu'en vertu de la liberté commune, plusieurs SA pourraient être concurremment autorisées pour un même commerce. »*
- *« que le but de l'autorisation est purement et simplement de certifier au public, d'abord la vérification des bases sociales et l'existence des moyens annoncés, moyens reconnus être en rapport avec l'entreprise ; en second lieu, qu'un examen attentif a été fait de la moralité et de la convenance de l'administration sociale. »*

Une fois l'autorisation obtenue, les statuts ne peuvent être modifiés sans recourir, de nouveau, au processus d'autorisation.

2. *La mise en œuvre de l'autorisation gouvernementale*

La procédure d'autorisation est très longue et implique différents intervenants : le préfet, le ministère, le Conseil d'Etat. Il faut compter environ de 12 à 18 mois pour obtenir cette autorisation. Les associés doivent tout d'abord adresser au préfet une pétition comprenant les statuts et les actes constitutifs de la SA, tout en justifiant du versement du quart du capital convenu. Son contenu est ainsi précisé par l'instruction ministérielle de 1808 en son article 2¹ : *« La pétition contiendra la désignation de l'affaire ou des affaires que la société veut entreprendre, le temps de sa durée, le domicile des pétitionnaires, le montant du capital que la société devra posséder, la manière dont ils entendent former ce capital, soit par souscriptions simples soit par actions, les délais dans lesquels le capital devra être réalisé, le domicile choisi où sera placée l'administration, le mode d'administration, et enfin, l'acte ou les actes d'association passés entre les intéressés. »*

Le préfet vérifie que l'entreprise n'est pas contraire *« aux lois, aux bonnes mœurs, à la bonne foi du commerce et au bon ordre des affaires »*. Il donne également son opinion sur *« l'utilité de l'affaire, sur la probabilité du succès qu'elle pourra obtenir »* ainsi que sur la suffisance des moyens des souscripteurs. Cet avis et les différentes pièces produites sont transmis au ministre secrétaire d'Etat de l'Intérieur.

¹ Archives nationales, F/12/6739.

Le ministre de l'Intérieur doit alors reconnaître que :

- les conditions de l'acte social et des statuts sont conformes aux lois ;
- l'objet de la société est licite ;
- la portion réellement versée de capital offre suffisamment de garantie ;
- les intérêts et droits de tous les membres de la société sont garantis convenablement dans les statuts, en ce qui concerne la gestion, la reddition des comptes, le partage des bénéfices ou pertes ;
- l'administration de la société offre les garanties morales qui importent aux intérêts de la société et au public.¹

Le Conseil d'Etat statue enfin en dernier ressort.

Selon Lefebvre Teillard (1985), pour la période 1830-1835, le Conseil d'Etat traite 93 affaires : seules 41 sociétés sont autorisées et 17 modifications sont acceptées. Pour la période 1835-1848, 491 affaires seront traitées par le Conseil d'Etat : 163 sociétés seront autorisées et 45 modifications acceptées.² Le Conseil d'Etat refuse en effet son autorisation aux sociétés qui ne lui paraissent pas avoir des chances sérieuses de succès. L'innovation technologique demande cependant des investissements de plus en plus lourds pour lesquels la SA constitue la forme la plus adaptée. Or, si cette innovation n'a pas fait encore ses preuves, l'autorisation est refusée. Elle l'est également aux sociétés pouvant fonctionner sur le plan économique sous une forme ordinaire. La SA est faite pour les grandes entreprises en quelque sorte d'utilité publique. Ainsi, dans son rapport adressé au ministère de l'Intérieur le 30 août 1825³, le conseiller d'Etat directeur précise que « *le gouvernement doit réserver le privilège de SA pour les sociétés commerciales qui ont pour objet de former des établissements d'utilité publique, d'appeler le concours de capitaux importants ; qu'ainsi l'exploitation des mines, l'ouverture de canaux et la création d'autres établissements dont l'utilité publique est démontrée, qui exigent la réunion de grands capitaux, appellent l'intérêt de personnes étrangères aux opérations commerciales et des capitaux improductifs jusque là pour l'industrie ; ce semble atteindre bien plus le but que la loi a en vue par la création de SA que l'exploitation d'une usine ou d'une sucrerie.* »

¹ Instruction ministérielle du 22 octobre 1817.

² Ces données recueillies par Lefebvre-Teillard (1985, p 53-54) proviennent du compte général des travaux du Conseil d'Etat.

³ Archives nationales, F/12/6833 A

Jusqu'aux années 1830, la plupart des SA sont constituées à partir d'une faible quantité d'actions à valeur nominale élevée. L'essor du chemin de fer va alors renforcer les fondements du capitalisme. A partir de 1838, les grandes compagnies ferroviaires se développent avec un capital élevé, entre 20 et 30 millions de francs, et une valeur nominale de l'action abaissée généralement à 500 Frs. L'apogée se situe en 1845 avec la création de la compagnie de chemin de fer du Nord, au capital de 200 millions de francs, divisé en 400 000 actions de 200 Frs.

Partout en Europe, il existe à cette époque ce système d'autorisation gouvernementale qui, selon Lefebvre-Teillard (1985), s'insère parfaitement dans l'individualisme protectionniste qui caractérise la première moitié du XIX^e. Cependant, cet interventionnisme sera beaucoup moins adapté aux besoins de la grande bourgeoisie industrielle de la seconde moitié du XIX^e, dont l'activité nécessite des capitaux beaucoup plus conséquents. Fohlen (1961) oppose en effet le Second Empire à la monarchie censitaire en constatant qu'il correspond à une période d'intense développement économique. Les SA apparaissent dans de nouveaux secteurs d'activité comme les banques, traditionnellement affaires familiales, et l'immobilier.

Cependant, le nombre des SA créées durant la période 1807-1867 reste faible. Freedeman (1979) relève 642 SA créées durant le régime d'autorisation, soit en moyenne 11 SA créées chaque année. L'autorisation gouvernementale freine la croissance des SA et les futurs associés préfèrent se réunir en sociétés en commandite par actions, dont la constitution est libre, forme intermédiaire entre la société de personnes et les sociétés de capitaux. Ainsi, selon Fohlen (1960), de 1826 à 1837, le Conseil d'Etat avait autorisé 157 SA tandis que se créaient un millier de Sociétés en Commandite par Actions. Les statistiques sur les sociétés créées en France entre 1848 et 1867 mettent également en évidence le choix préférentiel de la SCA par rapport à la SA et montrent le poids écrasant des sociétés de personnes (cf. tableau 1). Entre 1848 et 1867, on dénombre 307 SA autorisées alors que se créent 67 921 sociétés, la grande majorité sous forme de SNC : 52 821 (Fohlen, 1961).

Tableau 1 – Nombre de sociétés créées en France entre 1848 et 1867

Année	Nombre de créations	SNC	Commandite simple	Commandite par actions	SA	SARL
1848	1 511	1 061	289	147	14	
1849	1 959	1 463	294	182	20	
1850	2 429	1 772	390	257	10	
1851	2 287	1 700	412	166	9	
1852	2 827	2 154	452	200	21	
1853	3 539	2 586	544	384	25	
1854	3 328	2 453	534	305	36	
1855	3 710	2 816	489	387	18	
1856	4 159	3 063	616	463	17	
1857	3 965	3 107	635	217	6	
1858	3 710	2 996	560	141	13	
1859	3 614	2 932	544	126	12	
1860	3 727	3 002	598	113	14	
1861	3 661	3 041	513	96	11	
1862	3 657	2 986	543	116	12	
1863	3 876	3 101	627	111	27	10
1864	3 945	3 140	626	106	14	59
1865	4 097	3 185	643	152	13	104
1866	4 119	3 179	715	131	6	88
1867	3 801	3 084	530	101	9	77
TOTAL	67 921	52 821	10 554	3 901	307	338

Source : Fohlen (1961) p 66. Ministère de la Justice. Compte général de l'administration de la justice civile et commerciale en France pendant l'année ... présenté à ... par le Garde des Sceaux, ministre de la Justice, Paris, depuis 1848. Légère divergence avec le *Bulletin des lois*.

3. Le contrôle économique lié à l'autorisation gouvernementale

Le contrôle économique des SA revêt deux formes : un contrôle préalable à la création et un contrôle permanent durant la vie de la société.

Le contrôle préalable est le plus développé puisqu'il s'agit d'un ensemble de règles portant sur la constitution du capital social, principale garantie des créanciers. Le Conseil d'Etat est ainsi très soucieux de garantir l'existence d'un capital réel. Il essaie de contraindre les apporteurs en numéraire à effectuer leur apport, par la mise en place d'actions nominatives jusqu'à la pleine libération du capital social souscrit, et par l'instauration d'une garantie solidaire du souscripteur primitif et des cessionnaires successifs. Il met par ailleurs en œuvre une expertise administrative destinée à vérifier et à évaluer les apports en nature.

Un contrôle permanent est également institué puisque l'autorisation n'est donnée à la société que sous la condition qu'elle fasse parvenir tous les six mois un état de situation au préfet, au tribunal de commerce et à la Chambre de commerce du siège de la société, au ministère soit de l'Intérieur soit du Commerce et des Manufactures, et qu'au vu de ceux-ci le gouvernement peut révoquer son autorisation. Cette obligation figure d'ailleurs dans les articles de l'ordonnance royale ou du décret impérial, portant autorisation de chaque SA, généralement joint aux statuts de ladite société. Ainsi, l'article 3 de l'ordonnance royale du 28 décembre 1825, qui autorise la création de la SA de la « Papeterie mécanique d'Echarçon », stipule que « la société sera tenue de remettre, tous les six mois, une copie de son état de situation aux préfets de la Seine et la Seine et Oise, et au greffe du tribunal de commerce et à la Chambre de commerce de Paris ; pareille copie sera adressée à notre ministre de l'Intérieur. » Cet état de situation est dans les faits un document très succinct. Lorsqu'il est remis au tribunal de commerce, il tient en quelques lignes. De plus, il ne faut pas oublier que la comptabilité est peu réglementée et que le contenu de ces lignes peut être différent d'une société à l'autre, que la présentation de l'état de situation peut elle-aussi varier d'une SA à l'autre.

Etat de situation au 31 décembre 1848 de la Compagnie des manufactures de glaces et de verres de St Quirin, Cirey et Monthermé¹

*Situation de la Compagnie anonyme des
Manufactures de Glaces et Verres de St Quirin, Cirey &
Monthermé, telle qu'elle résulte de son Inventaire
du 31 Décembre 1848.*

<i>actif.</i>	
<i>Immeubles, appareils & ustensiles</i>	<i>4,531,430. 27</i>
<i>Marchandises</i>	<i>2,594,840. 99</i>
<i>Débiteurs divers</i>	<i>2,863,705. 71</i>
	<i>10,089,977. 97</i>
<i>Passif.</i>	
<i>Cotisations dues</i>	<i>1,410,948. 78</i>
<i>Report précédent</i>	<i>1,811,117. 11</i>
<i>Différence formant le Capital Social de la Compagnie</i>	<i>8,268,560. 83</i>
	<i>10,089,977. 97</i>

Paris le 23 Mars 1849
Certifié Conformes
Directeur Administrateur
Deleau *Deleau*

¹ Archives nationales, F/12/6802.

En réalité, l'état de situation est rarement adressé aux autorités. Le contrôle permanent ne sera pas appliqué. En 1865, soit environ 60 ans après la mise en œuvre du système d'autorisation gouvernementale, le ministre de l'Agriculture, du Commerce et des Travaux publics, Armand Béhic, souligne que « *des plaintes formelles lui sont parvenues indiquant que plusieurs SA ne faisaient pas aux greffes des tribunaux de commerce, aux chambres de commerce, aux préfectures ni même au ministère le dépôt semestriel de leurs états de situation, prescrits par les ordonnances royales ou les décrets impériaux qui les ont autorisés, ou ne le faisaient que très inexactement.* » Pour que cette mesure soit respectée, Béhic demande aux préfets de dénoncer toutes les SA ne la remplissant pas et adresse un courrier à tous les administrateurs de société du département. Disposition bien tardive !

L'autorisation gouvernementale constitue donc une procédure lente, lourde et coûteuse qui n'évite en rien les faillites des SA. En effet, étant donné le nombre de sociétés placées sous sa tutelle, l'Etat ne peut exercer sérieusement et efficacement les pouvoirs qui lui sont conférés par la loi, comme le contrôle permanent. En cas de faillite de SA, la responsabilité morale de l'Etat est même engagée, l'opinion publique se refusant à considérer cette autorisation comme une simple permission d'exister.

Ce contrôle étatique est un contrôle préalable à la création des SA dont l'objectif est avant tout de vérifier l'existence du capital social et éviter les situations monopolistiques. Mais il existe durant la période 1807-1867, dans ces SA autorisées, soit des formes de contrôle des comptes contractuelles, c'est-à-dire organisées par les statuts de la société anonyme, soit, pour certaines sociétés, un contrôle étatique permanent, organisé au cas par cas et prévu par le décret, l'ordonnance ou l'avis d'autorisation, en complément de l'autorisation gouvernementale.

Section 2. Des organes de contrôle ad hoc dans les SA autorisées : un laboratoire expérimental vers l'institutionnalisation du contrôle des comptes

Les SA autorisées permettent la réunion de plusieurs apporteurs de capitaux, n'ayant pas obligatoirement de forts liens personnels entre eux. La gestion se dissocie de la détention du capital et le contrôle peut être perçu comme nécessaire car les intérêts entre les actionnaires et les dirigeants divergent et qu'il existe une réelle asymétrie d'information entre ces deux parties. La théorie de l'agence, mobilisée par Watts et Zimmerman (1979) pour justifier le recours à l'audit, peut s'appliquer dans ce contexte particulier des SA autorisées du XIX^e. Dès lors, quelles formes de contrôle sont mises en œuvre dans les SA autorisées ? Cette période d'autorisation gouvernementale correspond-elle à une période d'apprentissage de la pratique et de préparation de la future législation ?

Un premier paradoxe apparaît suite à l'analyse des organes de contrôle existant dans ces SA autorisées: l'on assiste en effet durant cette période à une dilution des modes de contrôle, le pouvoir et la présence d'organes de contrôle diminuant au fil du temps. Comment expliquer alors que la mise en œuvre d'un contrôle légal des comptes devienne une évidente nécessité dans les années 1860 ?

§ 1 – L'exercice du contrôle des comptes dans les SA autorisées

Sous quelles modalités le contrôle des comptes est-il exercé dans les SA autorisées ? En l'état actuel des sources, une étude effective des pratiques était inenvisageable. Il a donc été nécessaire d'approcher la pratique du contrôle des comptes par l'étude des modes de contrôle prévus par les ordonnances, décrets ou arrêtés d'autorisation ainsi que par les statuts mêmes des SA autorisées. Reste à formuler l'hypothèse que la pratique correspond effectivement aux écrits analysés. La présentation de la population des SA autorisées étudiées conduira à l'élaboration d'une typologie des modes de contrôle des comptes existant dans ces sociétés.

A – Etude des statuts et des avis d'autorisation de 539 SA

Pour comprendre sous quelle forme le contrôle des comptes pouvait s'exercer durant le régime d'autorisation gouvernementale, entre juillet 1808 et juillet 1867, le plus pertinent consistait à analyser les statuts ainsi que les décrets, ordonnances ou arrêtés d'autorisation des SA créées durant cette période. Les statuts font en effet l'objet d'une publication au *Bulletin des Lois* car ils sont généralement annexés à l'ordonnance, décret ou arrêté d'autorisation de la SA. Dans son ouvrage sur les sociétés françaises à responsabilité limitée, Freedeman (1979) recense 642 sociétés anonymes créées sous le système d'autorisation gouvernementale. Sur ces 642 SA, 539 sociétés sont étudiées ici, ce qui représente 84% de la population totale des SA identifiées par Freedeman. Les 16% restant n'ont pu être analysés, leurs statuts n'étant pas joints à l'avis d'autorisation ou bien les *bulletins des lois* n'étant pas disponibles pour certaines périodes.¹

Notre étude s'est attachée à recenser certains critères généraux pour toutes les SA étudiées comme le secteur d'activité, le régime politique sous lequel l'autorisation a été accordée, la structure du capital social (montant, nombre d'action émises, valeur nominale des actions), ou encore des éléments propres à l'exercice du contrôle tels le nombre de contrôleurs, leur rémunération, leur statut, la dénomination utilisée pour désigner le contrôleur, l'existence ou non d'incompatibilités à cette fonction, la durée de la mission.

1. Caractéristiques des SA étudiées

Durant le système d'autorisation gouvernementale, différents régimes politiques se succèdent. Cette variable permet une première répartition temporelle des données de l'échantillon. Par ailleurs, l'objet social des SA autorisées est toujours énoncé dans les statuts. Leur secteur d'activité peut donc être aisément identifié. Dans quel secteur sont présentes les SA autorisées ? Une évolution de cette répartition, représentative du paysage économique de la période étudiée, est-elle perceptible ? En outre, pour reprendre les propos de Watts et Zimmerman (1979), la dissociation entre la gestion et la détention du capital conduit à une asymétrie d'information entre dirigeants et propriétaires, qui rend l'audit nécessaire. La structure du capital des SA autorisées paraît donc être une variable pertinente pour mesurer

¹ *Bulletins des lois* non disponibles à la date de l'étude : second semestre des années 1817, 1830, 1854, 1856, 1859 et 1865 (soit 31 sociétés) et période allant de juillet 1808 à mars 1812 (soit 8 sociétés).

l'existence d'un lien éventuel entre modes de détention du capital et mise en place d'un contrôle des comptes.

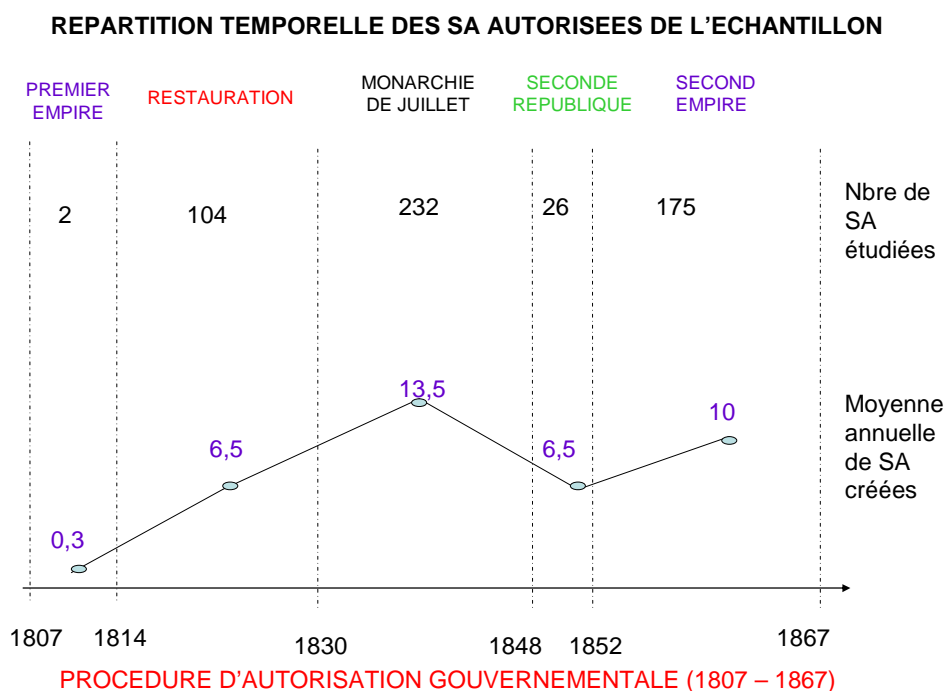
➤ *Périodes de création*

Durant la période 1807 - 1867, d'importants changements techniques, économiques et sociaux interviennent, tandis que plusieurs régimes politiques se succèdent, ce qui se traduit par des actions de gouvernement différentes. Aussi, plutôt que d'envisager les périodes de création des SA autorisées de manière arbitraire, par décade par exemple, il semble plus pertinent de retenir comme bornes les dates des changements de régimes politiques.

La promulgation du Code de Commerce en 1807 intervient durant le Premier Empire. Instauré par Napoléon Bonaparte en 1804, ce régime s'achève en avril 1814. Lui succède la Restauration (1814 – 1830) qui marque le retour au pouvoir des Bourbons avec Louis XVIII et Charles X. La révolution de 1830 conduit Louis Philippe, duc d'Orléans, au pouvoir. La Monarchie de Juillet (1830 – 1848) prendra fin suite aux émeutes de 1848 et à l'abdication du roi. Le gouvernement provisoire proclame la Seconde République (1848 – 1852). Le coup d'état du 2 décembre 1851 est alors l'acte fondateur du Second Empire (1852 – 1870) et Louis Napoléon Bonaparte est proclamé empereur sous le nom de Napoléon III.

Les créations de SA se répartissent ainsi dans la population étudiée : 1% de SA sont créées sous le Premier Empire, 19% sous la Restauration, 43% sous la Monarchie de Juillet, 5% sous la Seconde République et enfin, 32% sous le Second Empire (cf. graphique 1). En moyenne, 10 sociétés sont créées par année avec des années phares sous la Monarchie de Juillet. En effet, les années 1837 et 1838 constituent un pic dans la création des SA (44 sociétés en 2 ans) ainsi que les années 1844 à 1846 (64 sociétés en 3 ans), avec le développement notamment des sociétés de chemin de fer et des compagnies d'assurances.

Graphique 1 - Répartition par périodes de création du nombre de SA autorisées



➤ *Secteur d'activité*

Si les SA autorisées sont peu nombreuses¹, elles jouent un rôle économique important. Elles sont présentes essentiellement dans les secteurs de l'assurance, du transport (chemin de fer, navigation fluviale et maritime), des mines, carrières et métallurgie ainsi que des travaux publics (ponts, canaux). Le textile demeure par contre un secteur où cette forme juridique se rencontre peu. Les formes traditionnelles de travail y restent dominantes avec une dépendance étroite à l'égard du milieu rural.

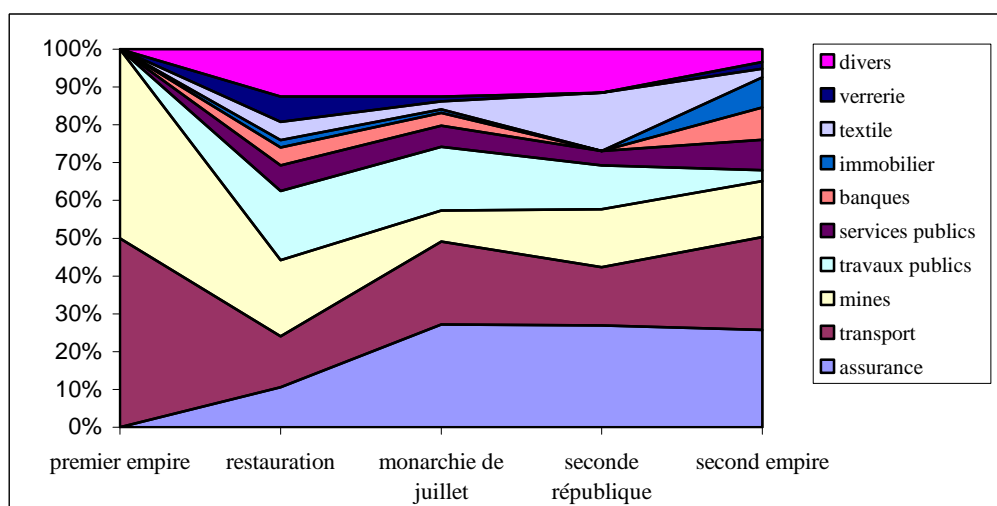
Les secteurs d'activité repris dans cette analyse sont ceux déterminés par Lefebvre-Teillard (1985) dans son ouvrage portant sur la SA au XIX^e afin de permettre une meilleure comparabilité des données recueillies.

¹ Cf. tableau 1.

Tableau 2 - Répartition des SA autorisées par secteurs d'activité et périodes de création

SECTEUR D'ACTIVITE	PERIODE DE CREATION										TOTAL	
	Premier empire		Restauration		Monarchie de Juillet		Seconde République		Second Empire			
	Nbre SA	%	Nbre SA	%	Nbre SA	%	Nbre SA	%	Nbre SA	%	Nbre SA	%
assurance	0	0%	11	11%	63	27%	7	27%	45	26%	126	23%
transport	1	50%	14	13%	51	22%	4	15%	43	25%	113	21%
* dont chemin de fer	0	0%	3	3%	27	12%	0	0%	29	17%	59	11%
mines, carrières, métallurgie	1	50%	21	20%	19	8%	4	15%	26	15%	71	13%
travaux publics	0	0%	19	18%	39	17%	3	12%	5	3%	66	12%
* dont canaux	0	0%	7	7%	5	2%	2	8%	0	0%	14	3%
services publics (eaux, bains publics, éclairage)	0	0%	7	7%	13	6%	1	4%	14	8%	35	6%
banques et établissements de crédit	0	0%	5	5%	8	3%	0	0%	15	9%	28	5%
immobilier	0	0%	2	2%	2	1%	0	0%	14	8%	18	3%
textile	0	0%	5	5%	5	2%	4	15%	4	2%	18	3%
verrerie	0	0%	7	7%	3	1%	0	0%	3	2%	13	2%
divers	0	0%	13	13%	29	13%	3	12%	6	3%	51	9%
TOTAL	2		104		232		26		175		539	

Graphique 2 – Répartition temporelle des SA autorisées par secteurs d'activité



Le secteur de l'assurance domine largement à partir de la Monarchie de Juillet (cf. tableau 2 et graphique 2). Les SA de ce secteur représentent depuis plus de 25% du nombre des SA autorisées étudiées. Le transport se développe également à partir de cette même période, notamment avec l'essor du chemin de fer. Enfin, on note les créations plus tardives des établissements de crédit et des SA du secteur de l'immobilier (entrepôts, magasins généraux), essentiellement sous le Second Empire.

➤ *Structure du capital*

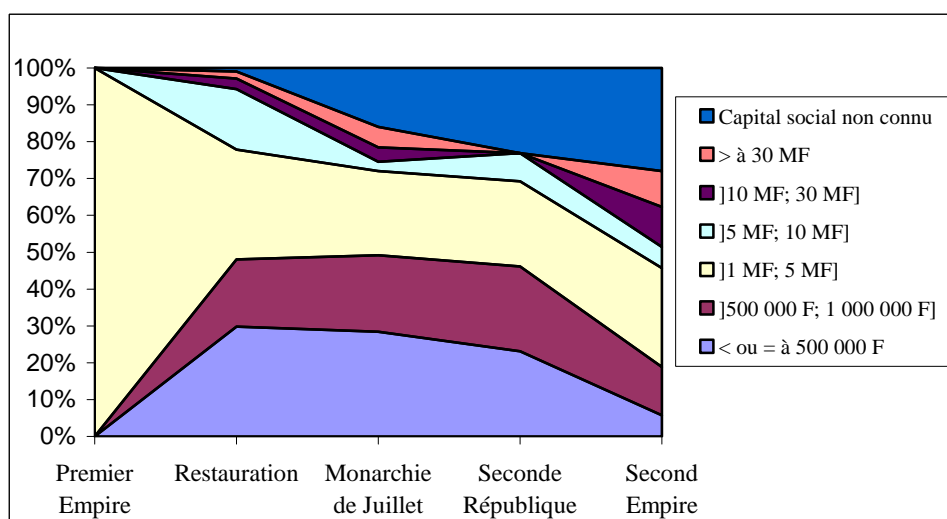
Le capital social des SA de l'échantillon est compris entre 25 000 Frs et 580 000 000 Frs, large intervalle, et sa valeur moyenne sur la période est d'environ 11 000 000 Frs. Pour étudier la répartition des SA autorisées en fonction de leur capital social, les trois premières

bornes sont : 500 000 Frs, 1 million de Frs et 5 millions de Frs, le nombre de SA classées dans ces catégories étant quasi similaire ; environ 20% à 25% d'entre elles figurent dans l'une de ces trois catégories. Au-delà de 5 millions de Frs de capital social, les SA sont moins nombreuses. Là aussi, on observe trois groupes quasi identiques en nombre de SA, pour des intervalles délimités par les bornes suivantes : 10 millions, 30 millions et supérieur à 30 millions.

Tableau 3 - Répartition des SA autorisées selon le montant de leur capital social et la période de création

Montant du capital social	Période de création					Total
	Premier Empire	Restauration	Monarchie de Juillet	Seconde République	Second Empire	
< ou = à 500 000 F	0%	30%	28%	23%	6%	21%
]500 000 F; 1 000 000 F]	0%	18%	21%	23%	13%	18%
]1 MF; 5 MF]	100%	30%	23%	23%	27%	26%
]5 MF; 10 MF]	0%	16%	3%	8%	6%	6%
]10 MF; 30 MF]	0%	3%	4%	0%	11%	6%
> à 30 MF	0%	2%	6%	0%	10%	6%
Capital social non connu	0%	1%	16%	23%	28%	17%

Graphique 3 - Répartition des SA autorisées selon le montant de leur capital social et la période de création



La catégorie principale est celle des SA dont le capital est compris entre 1 MF et 5 MF (cf. tableau 3 et graphique 3). On assiste durant la période étudiée à une augmentation progressive du capital social des SA nouvellement créées. De plus, on remarque que le montant de ce capital ne figure plus systématiquement dans les statuts, dès la Monarchie de Juillet. Ce phénomène est lié au refus de plus en plus fréquent du Conseil des Mines, appelé en tant

qu'expert pour juger de la pertinence de la demande d'autorisation des futures SA, d'évaluer les actifs fixes (Lemarchand, 1994). Ainsi, Brochant de Villiers, inspecteur des Mines, refuse de donner une valeur aux concessions minières et aux travaux souterrains, en raison de l'incertitude trop lourde pesant sur leur appréciation. Lemarchand (1994) constate que parmi les 123 sociétés autorisées à partir de 1840, dont il a étudié les statuts, 63 sont créées sans que le montant du capital social ne figure dans les statuts. Ce sont pour les deux tiers des entreprises soumises à l'avis du Conseil des Mines.

La structure du capital social des SA autorisées peut être étudiée à l'aide de trois variables :

- Le montant du capital social
- Le nombre d'actions émises lors de la création de la SA
- Le nominal des actions.

Ces trois données ne sont malheureusement pas disponibles pour l'ensemble des SA de notre population. Comme évoqué précédemment, le montant du capital social ne figure pas systématiquement dans les statuts des SA. Si ce capital figure, il n'est pas obligatoirement fait mention du nombre d'actions émises ni de leur nominal. Il peut également être indiqué dans les statuts uniquement le nombre d'actions émises sans que soit donné le nominal de ces actions ou encore le montant du capital social. Nous ne retiendrons dans les statistiques suivantes que les SA pour lesquelles deux de ces trois variables sont données, la troisième pouvant être déduite des deux autres, ce qui correspond à 404 SA. Parmi les 135 SA exclues se trouvent notamment 19 SA du secteur « services publics » (soit 54% des SA de ce secteur), 37 SA du secteur « travaux publics » (48% des SA de ce secteur) et 32 SA du secteur des mines (45% des SA de ce secteur).

Tableau 4 - Répartition des 404 SA selon le montant de leur capital social et leur secteur d'activité

MONTANT DU CAPITAL SOCIAL	SECTEUR ACTIVITE									
	assurance	transport	mines...	travaux pub.	services pub.	banque...	immobilier	textile	verrerie	divers
< ou = à 500 000 F	11%	24%	21%	41%	50%	0%	27%	39%	36%	51%
]500 000 F; 1 000 000 F]	35%	15%	15%	7%	19%	11%	0%	28%	27%	29%
]1 MF; 5 MF]	45%	18%	49%	17%	19%	41%	36%	33%	18%	15%
]5 MF; 10 MF]	8%	6%	10%	17%	6%	7%	0%	0%	18%	5%
]10 MF; 30 MF]	1%	17%	5%	10%	6%	15%	18%	0%	0%	0%
> à 30 MF	0%	21%	0%	7%	0%	26%	18%	0%	0%	0%

Tableau 5 – Capital social moyen des 404 SA par secteur d'activité

Secteur d'activité	Nombre de SA	Capital social moyen
Divers	41	949 915
Textile	18	1 103 611
Services publics	16	2 319 188
Verrerie	11	2 405 818
Assurance	111	2 707 207
Mines...	39	2 998 538
Travaux publics	29	7 475 172
Immobilier	11	15 140 455
Banques...	27	23 159 259
Transport	101	28 005 564
Total	404	10 834 189

Les secteurs les plus capitalisés sont les transports, notamment avec les compagnies de chemin de fer (21 SA de ce secteur ont un capital social supérieur à 30 MF), et le secteur bancaire (cf. tableaux 4 et 5). Ces secteurs se sont surtout développés à partir de la Monarchie de Juillet, ce qui tendrait à expliquer pourquoi le montant du capital social des SA autorisées augmente durant le régime d'autorisation gouvernementale. Les SA les moins capitalisées sont celles des mines, carrières et métallurgie, ainsi que de l'assurance, de la verrerie, des services publics et du textile. Pour ces secteurs d'activité, le capital moyen des SA autorisées est inférieur à 3 millions de Francs.

Tableau 6 – Présentation de la structure du capital social des 404 SA selon la période de création

Période de création	Nominal moyen	Nombre moyen d'actions	Capital social moyen	Nombre de SA
Premier Empire	10 000	170	1 700 000	2
Restauration	6 459	2 726	4 898 128	78
Monarchie de Juillet	2 654	15 823	8 707 297	180
Seconde République	1 880	2 849	2 102 750	20
Second Empire	1 772	35 552	19 211 210	124
Total	3 116	18 630	10 834 189	404

Le nombre d'actions émises par les sociétés analysées est compris entre 8 et 800 000. Rochat (2009) constate que, dans un premier temps, celui-ci demeure faible pour la plupart des SA. En effet, jusqu'à la Restauration, le nombre moyen d'actions émises est inférieur à 3000. Puis, suite à l'essor du chemin de fer, il est en forte augmentation pour atteindre une valeur moyenne d'environ 35 000 sous le Second Empire. Quant au nominal moyen des actions, qui

ne sont pas destinées au départ à atteindre une large population, il reste élevé dans les premières années du régime d'autorisation avec une valeur moyenne de 6 459 Frs sous la Restauration alors que le nominal moyen de l'échantillon est de 3 116 Frs. Ce nominal ne cesse ensuite de diminuer (cf. tableau 6). Cela rejoint les observations formulées par Lefebvre-Teillard (1985) qui relève, à partir du Second Empire, une baisse du nominal, à la fois pour les sociétés nouvelles et pour les sociétés existantes, qui profitent d'une augmentation de capital pour l'abaisser.

Tableau 7 – Nombre moyen d'actions émises et nominal moyen des actions des 404 SA selon leur capital social

Capital social	Nombre moyen d'actions émises	Nominal moyen des actions	Nombre de SA
< ou = à 500 000 F	311	2 394	99
]500 000 F; 1 000 000 F]	868	4 600	88
]1 MF; 5 MF]	2 846	3 517	124
]5 MF; 10 MF]	5 959	4 183	31
]10 MF; 30 MF]	40 857	1 100	30
> à 30 MF	176 750	573	32
Total	18 630	3 116	404

Les SA dont le capital est inférieur à 1 MF émettent peu d'actions (moins de 1000) avec un nominal compris entre 500 Frs et 5000 Frs (cf. tableau 7). Les SA dont le capital est supérieur à 10 MF émettent beaucoup d'actions (généralement plus de 20000) pour un nominal égal à 500 Frs pour la majorité de ces sociétés.¹

La dispersion du capital peut enfin être approchée par le nombre d'actions émises. Cela résulte de l'approximation qui consiste à lier le nombre d'actions émises au nombre d'actionnaires. En effet, plus le nombre d'actions émises est élevé, *a priori* plus le nombre d'actionnaires est important ce qui traduit une dispersion forte du capital.

¹ 48 SA dont le capital est supérieur à 10 millions de Francs émettent des actions au nominal de 500 Frs, soit 77% des SA de cette catégorie.

Tableau 8 – Nombre moyen d’actions émises par les 404 SA selon le montant de leur capital social et leur secteur d’activité

Capital social	Secteur activité										Total
	assurance	transport	mines...	travaux pub.	services pub.	banque...	immobilier	textile	verrerie	divers	
< ou = à 500 000 F	193	463	121	318	248	0	172	735	300	177	311
]500 000 F; 1 000 000 F]	551	604	959	653	1 123	3 767	0	1 277	723	1 298	868
]1 MF; 5 MF]	2 036	4 362	2 754	2 178	2 807	3 064	5 125	4 972	560	2 633	2 846
]5 MF; 10 MF]	3 822	9 533	7 500	5 120	3 000	12 000	0	0	672	4 600	5 959
]10 MF; 30 MF]	6 000	44 165	19 300	12 103	80 000	36 000	85 000	0	0	0	40 857
> à 30 MF	0	206 333	0	84 000	0	138 571	92 500	0	0	0	176 750
Total	1 496	51 878	3 273	8 480	6 048	43 815	34 183	2 298	530	1 081	18 630

Le coefficient de corrélation entre les deux variables « montant du capital social » et « nombre d’actions émises » est de 0,97. Il s’agit presque d’une corrélation parfaite ce qui montre bien que le nombre d’actions émises est directement lié au montant du capital social, comme le confirme le tableau 8. Les secteurs d’activité ayant un nombre moyen d’actions émises faible (moyenne inférieure à 2 500) sont :

- La verrerie (530 actions émises en moyenne)
- L’assurance (1 496 actions émises)
- Le textile (2 298 actions émises)

Ces activités n’exigent pas un capital social élevé (cf. tableau 5).

A l’inverse, le nombre moyen d’actions émises est élevé pour :

- L’immobilier (34 183)
- Les banques (43 815)
- Le transport (51 878)

Ces trois activités ont donc probablement un capital plus dispersé que celui des autres secteurs d’activité et correspondent aux secteurs d’activité les plus capitalisés (cf. tableau 5). Il convient également de noter la présence de deux compagnies du secteur des travaux publics dans la catégorie des SA au capital social supérieur à 30 millions de Francs, avec un nombre moyen d’actions émises élevé : 84000. Il s’agit de la Compagnie des Quatre canaux créée en 1823 et de la Compagnie de Madagascar autorisée en 1863.

Pour mieux analyser le nombre moyen d’actions émises, il convient également d’approcher la dispersion des données autour de cette valeur moyenne. Le coefficient de variation permet de comparer le taux de dispersion de distributions alors que leurs échelles de mesure respectives ne sont pas comparables. Il se calcule par le rapport de l’écart type à la moyenne. Plus la

valeur du coefficient de variation est élevée, plus la dispersion autour de la moyenne est grande.

Tableau 9 – Coefficient de variation du nombre d’actions émises des 404 SA selon leur secteur d’activité et leur capital social

Secteur d'activité	coefficient de variation	Capital social	coefficient de variation
verrerie	1,20	< ou = à 500 000 F	1,5
banque...	1,50]500 000 F; 1 000 000 F]	1,7
assurance	1,52]1 MF; 5 MF]	1,2
immobilier	1,65]5 MF; 10 MF]	1,0
divers	1,67]10 MF; 30 MF]	0,7
textile	1,74	> à 30 MF	0,9
transport	2,17		
mines...	2,19		
travaux pub.	2,58		
services pub.	3,28		

Plus le capital social est élevé, moins la dispersion autour de la moyenne est grande (cf. tableau 9). Le coefficient de variation est en effet inférieur à 1 pour les SA dont le capital social est supérieur à 10 millions de Frs. Les secteurs d’activité semblant les plus homogènes, c’est-à-dire ceux dont le coefficient de variation est le moins élevé, sont la verrerie, les banques, l’assurance et l’immobilier. Les travaux publics et les services publics affichent quant à eux un coefficient de variation élevé. En effet, nous retrouvons les deux compagnies de travaux publics citées préalablement qui se distinguent par leur nombre élevé d’actions émises des autres SA de ce secteur d’activité (100 000 actions émises pour la Compagnie de Madagascar et 68000 actions émises pour la Compagnie des Quatre canaux). La Compagnie générale des Eaux est pour le secteur des services publics une SA « hors normes » avec 80000 actions émises.

Les différents secteurs d’activité des SA autorisées ont donc chacun leurs propres caractéristiques. Ainsi, les SA d’assurance, qui se sont développées surtout à partir de la Monarchie de Juillet, ont généralement un capital compris entre 500 KF et 5 MF. Elles émettent un nombre d’actions proportionnel au montant de leur capital, légèrement supérieur à la moyenne de l’échantillon lorsque leur capital est compris entre 500 KF et 1 MF. Les SA opérant dans le transport sont en revanche fortement capitalisées. 34% d’entre elles ont un capital supérieur à 10 MF (contre une moyenne de 12% pour l’échantillon). Elles se

caractérisent par un nombre d'actions émises élevé qui laisse envisager un actionnariat plutôt dispersé. Le secteur bancaire est un secteur particulièrement homogène, ce qui se traduit par un relativement faible coefficient de variation, et qui se caractérise par un capital social important de 23 millions de Frs en moyenne ainsi que par un nombre élevé d'actions émises (43 815 en moyenne).

Un contrôle des comptes est-il prévu pour ces SA autorisées ?

2. Présence ou absence d'organes de contrôle

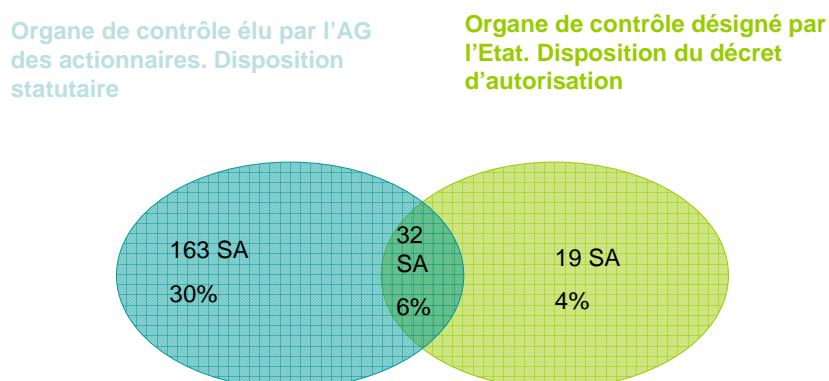
Si la forme de la SA paraît propice à la mise en place d'un organe de contrôle (nombre élevé d'actionnaires, dissociation entre la gestion et la détention du capital), qu'en est-il dans les SA autorisées ? La gouvernance dans les 539 SA s'organise autour du conseil d'administration¹ et de l'assemblée générale. Le conseil est investi des pouvoirs les plus étendus pour la gestion de la société. Il a pour mission de statuer sur toutes les affaires de la compagnie et d'arrêter, « *sauf approbation de l'assemblée générale des actionnaires* »², le chiffre des bénéfices à répartir. L'assemblée nomme les membres du conseil. Elle entend, discute et approuve, s'il y a lieu, les comptes de la société et fixe, en se conformant aux statuts, le chiffre du dividende à répartir. Si le contrôle des comptes est souhaité soit par les administrateurs de la société, soit par les actionnaires, soit encore par l'Etat, les vérificateurs doivent donc trouver leur place dans cette organisation.

Parmi les 539 sociétés étudiées, un organe de contrôle des comptes existe pour 214 SA, soit 40% de l'échantillon. Comment est désigné le contrôleur ? Il peut être élu par l'assemblée générale des actionnaires et ce sont alors les statuts qui comprennent des dispositions concernant la fonction de contrôleur des comptes. Il peut également être désigné par l'Etat et c'est, dans ce cas, l'ordonnance, l'arrêté ou le décret d'autorisation qui précise sa mission et son mode de désignation. Certaines SA ont à la fois un contrôleur élu par l'assemblée générale selon les dispositions statutaires et un contrôleur désigné par l'Etat selon les articles de l'ordonnance, de l'arrêté ou du décret d'autorisation.

¹ « Conseil d'administration » reste la dénomination la plus fréquemment utilisée pour désigner l'organe d'administration de la société. D'autres expressions se rencontrent comme le conseil des syndics, le conseil général, le comité d'administration etc.

² Formulation usuelle retrouvée dans de nombreux statuts.

Graphique 4 - Nombre de SA autorisées ayant un organe de contrôle des comptes



La présence d'un organe de contrôle est donc effective dans 40% des SA de l'échantillon : 30% ont un vérificateur en raison de dispositions statutaires, 4% ont un contrôleur nommé par l'Etat et 6% ont à la fois un contrôleur statutaire et un contrôleur d'Etat (cf. graphique 4).

Lors de la procédure d'autorisation, le contrôle des comptes est un point qui ne semble guère abordé. En effet, la consultation des dossiers d'autorisation¹ aux archives nationales permet de se rendre compte qu'au cœur des débats entre le préfet, le Conseil d'Etat et les différents ministères, se trouvent la libération du capital social, les garanties morales des fondateurs, la capacité de la compagnie à rembourser ses dettes. Mais aucune discussion ne porte sur le contrôle des comptes, que son organisation soit prévue dans les statuts ou non.

Ainsi le préfet du Haut Rhin, dans un courrier du 25 mars 1845², adresse un avis favorable à l'autorisation de l'Expansion. Il s'appuie sur :

- la « *réputation déjà acquise aux établissements dont il s'agit* »,
- le « *grand développement d'opérations* » pour cette entreprise dont l'objet social est la construction de toutes espèces de métiers, machines et mécaniques, notamment des machines à vapeur et des locomotives,

¹ Archives nationales F/12/6728, F/12/6737, F/12/6739, F/12/6745, F/12/6751A, F/12/6751B, F/12/6802.

² Archives nationales F/12/6728

- les « *garanties morales de l'entreprise (...) assurées par les noms et la position sociale des principaux souscripteurs* ». Le préfet ne manque pas de préciser que « *dans le personnel des administrateurs provisoires (...) est inscrit l'honorable président actuel de la Chambre de commerce de Mulhausen* »,
- la réalisation des ressources de l'association,
- la fait que « *les statuts remplissent les conditions exigées par le Code de Commerce ; ils sont combinés de manière à garantir les intérêts et les droits de tous les membres de l'association : le mode d'administration est réglé avec toute la prudence générale* ».

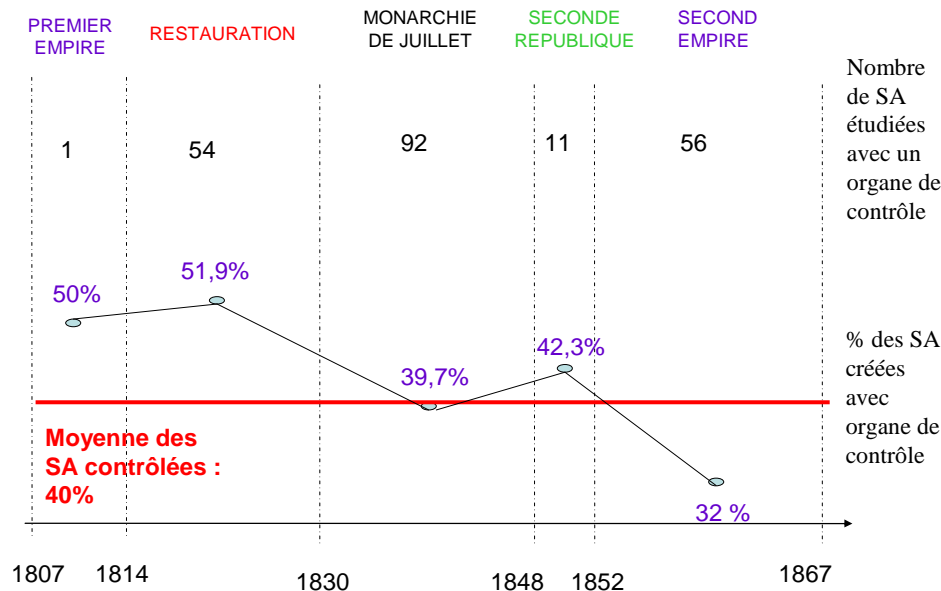
Le préfet ne fait donc pas référence de manière explicite aux fonctions de commissaires organisées par les statuts de cette entreprise.

Par ailleurs, les fondateurs de la société parisienne du ciment hydraulique de Pouilly n'éprouvent aucune difficulté à modifier la première version des statuts de la SA en supprimant l'organe de contrôle. Ils expliquent, dans un courrier adressé le 9 mai 1832 au directeur du Commerce¹, que « *l'acte que nous vous adressons diffère du projet en deux points de peu d'importance* » (...) « *Le second concerne la suppression des deux censeurs que nous avons adoptée dans l'intention de concentrer les actions le plus possible, ce qui nous paraît conforme à l'impatience que l'on a acquise sur les associations du même genre que la nôtre, la nécessité de conserver le nombre de cinq pour les administrateurs afin d'être sûr qu'il y en aura toujours trois présents aux réunions, et l'impossibilité de trouver parmi des actionnaires peu nombreux, et dont la plupart n'habitent pas la capitale, cinq administrateurs et deux censeurs à la fois.* » Cette modification, jugée peu significative, ne posera aucun problème pour obtenir l'autorisation du gouvernement. La mise en œuvre d'un organe de contrôle par les statuts paraît donc être le libre choix des actionnaires fondateurs. Cette présence d'un dispositif de contrôle pourrait être lié à l'une des caractéristiques générales de la SA : la période durant lequel elle a été autorisée, son secteur d'activité ou encore la structure de son capital social.

¹ Archives nationales F/12/6728

- *Périodes de création*

Graphique 5 – Présence d’organes de contrôle et périodes de création

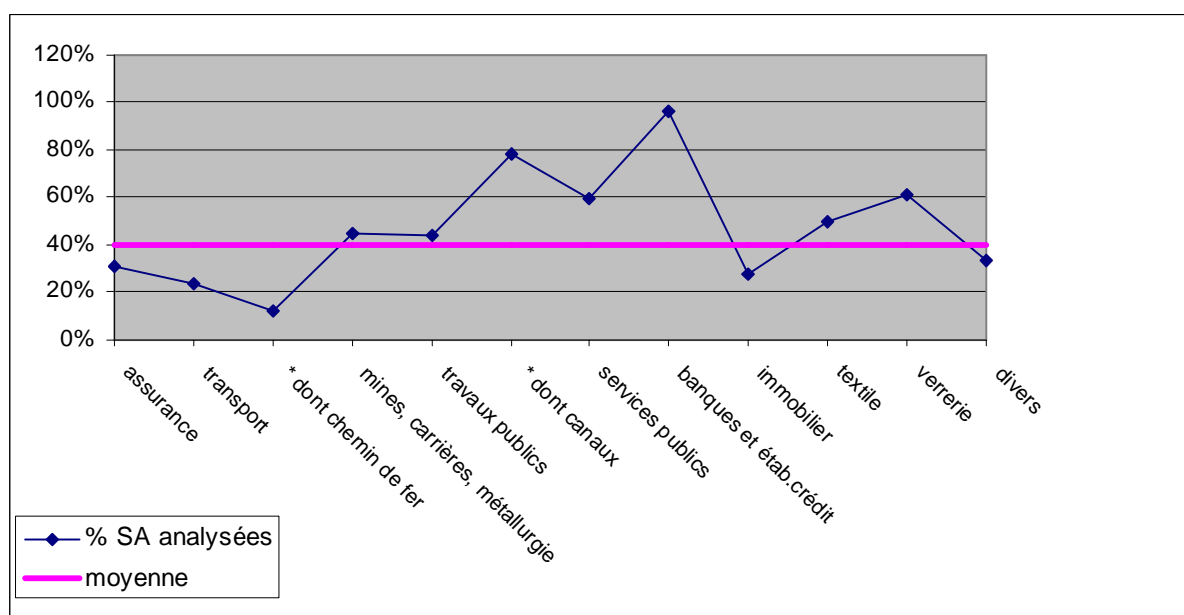


Le pourcentage de sociétés disposant d’un organe de contrôle diminue au fil du temps (cf. graphique 5). Cette proportion est de l’ordre de 50% à 52% sous le Premier Empire et la Restauration, proche de 40% sous la Monarchie de Juillet et la Seconde République et tombe à 32% sous le Second Empire. Ces observations confirment celles de Lefebvre-Teillard (1985) : la pratique du contrôle des comptes, si elle se rencontre dès la Restauration, ne parvient pas à se généraliser et régresse même sous le Second Empire. La montée du libéralisme peut être une première explication à cette tendance car il prône la liberté des conventions. Les administrateurs sont très attachés au secret des affaires et hostiles à toute forme de contrôle externe. Les statuts rédigés par les actionnaires fondateurs sont plus souples et l’organisation du contrôle devient moins présente. Une autre explication peut provenir des répercussions de la loi de 1856, dont il sera parlé plus en avant en détail, qui institue pour toutes les SCA un conseil de surveillance et une responsabilité très lourde pour leurs membres. Cette responsabilité excessive et l’incertitude pesant sur l’étendue du contrôle pouvant être exercé écartent « *les éléments les plus conscients et les plus sérieux des assemblées générales* » (Hilaire, 1989). La constitution des SCA diminue alors notablement. La loi de 1856 a peut être eu un effet ricochet sur les SA en instituant un contrôle très lourd, insupportable aux yeux des fondateurs des SA, qui le prévoient alors de moins en moins dans

les statuts de leurs propres compagnies. Les secteurs d'activité dominant durant ces différentes périodes peuvent être une troisième source d'explication. Les secteurs apparus sous le Second Empire ne seraient-ils pas les moins propices à la mise en œuvre d'un organe de contrôle ?

➤ *Secteur d'activité*

Graphique 6 - Pourcentage de SA avec organe de contrôle selon le secteur d'activité



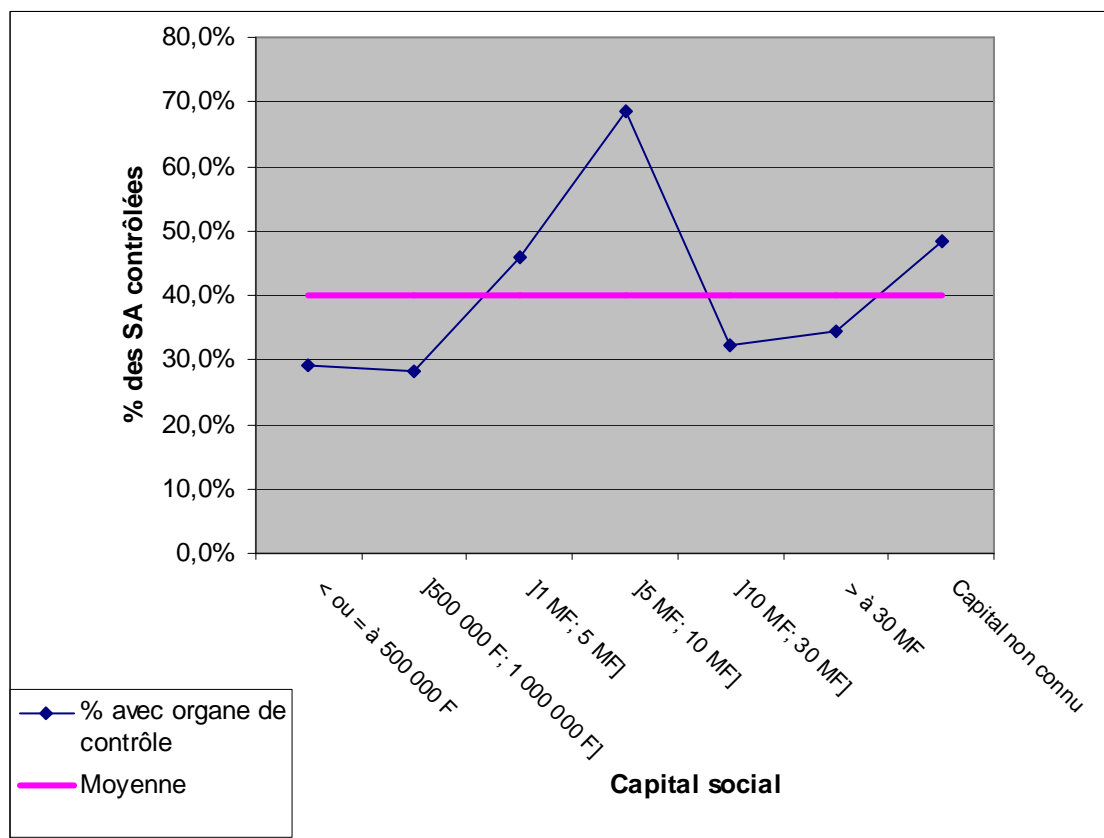
Les administrateurs de SA de certains secteurs d'activité apparaissent comme plus contrôlés que la moyenne (cf. graphique 6). Il en est ainsi au sein des banques et des établissements de crédit (96% des sociétés de ce secteur disposent d'un organe de contrôle contre une moyenne de 40%), des sociétés de construction et d'exploitation de canaux (79%), des verreries (62%) et des services publics¹ (60%). *A contrario*, le contrôle est peu institué dans les sociétés du secteur « transport » (24%) et ce, notamment, dans les sociétés de chemin de fer (seulement 12% d'entre elles ont un organe de contrôle). Le contrôle est également moins présent que pour la moyenne des SA dans les sociétés immobilières (28%) et les sociétés d'assurance (31%). Ces trois secteurs d'activités se sont développés à partir de la Monarchie de Juillet

¹ Le secteur « service public » comprend les SA exerçant dans les domaines de l'éclairage, des bains publics et de l'eau (exploitation des eaux surabondantes d'un canal, aménagement de la baie du Mont St Michel).

pour l'assurance et le transport, et sous le Second Empire, pour les sociétés immobilières, ce qui expliquerait la tendance observée précédemment.

➤ *Structure du capital social*

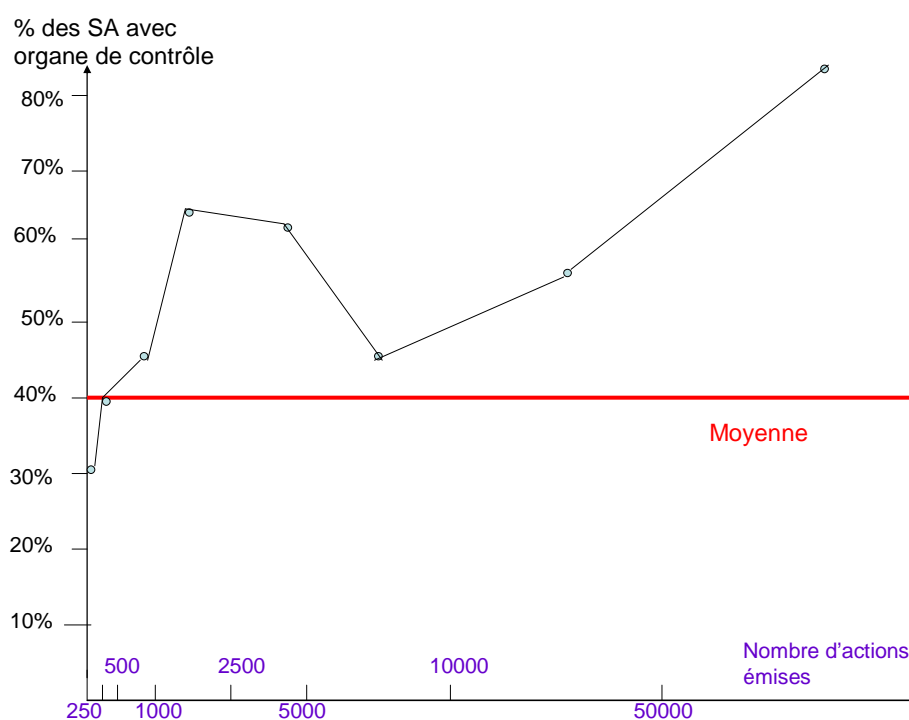
Graphique 7 - Pourcentage de SA avec organe de contrôle selon le montant du capital social



Les SA dont le capital est compris entre 1 MF et 10 MF sont celles qui ont le plus recours au contrôle (cf. graphique 7). Les sociétés à capital plus faible, inférieur à 1 MF, tout comme les sociétés fortement capitalisées, sont moins soumises au contrôle des comptes que la moyenne des SA. Il est vrai que l'on trouve dans les sociétés fortement capitalisées les sociétés de chemin de fer, dans lesquelles on ne relève que très rarement la présence d'un organe de contrôle. Le pourcentage de SA contrôlées n'est donc pas proportionnel au montant de leur capital social. Mais est-il proportionnel au nombre d'actions émises, qui traduirait une plus grande dispersion du capital ? Pour annuler l'impact des SA de chemin de fer, ces dernières

sont retirées de la population étudiée ainsi que les SA dont le nombre d'actions émises est inconnu. Il reste à analyser 437 SA¹.

Graphique 8 - Pourcentage de SA avec organe de contrôle selon le nombre d'actions émises (hors SA de chemin de fer)



Parmi ces 437 SA, la proportionnalité entre le nombre d'actions émises et le pourcentage de SA contrôlées n'est pas linéaire mais l'on remarque la tendance suivante : plus le nombre d'actions émises est élevé, plus la part de SA contrôlées augmente (cf. graphique 8). Il convient également de noter que les SA émettant plus de 50000 actions sont fortement contrôlées. Si l'on écarte les SA de chemin de fer, 83% d'entre elles disposent d'un organe de contrôle. Parmi ces 15 SA émettant plus de 50000 actions et ayant un organe de contrôle, 6 sont des organismes financiers et 4 sont des mines. Elles ont été autorisées sous le Second Empire.

La présence d'un organe de contrôle paraît donc liée à l'exercice de la SA dans certains secteurs d'activité tels le secteur bancaire et l'exploitation de canaux. Le nombre d'actions

¹ Nombre de SA de l'échantillon : 539 ; Nombre de SA de chemin de fer : 59 ; Nombre de SA hors chemin de fer pour lesquelles le nombre d'actions émises est inconnu : 43. SA restant à analyser : 539 – 59 – 43 = 437.

émises semble être également un facteur propice à la mise en œuvre d'organes de contrôle. Ainsi le secteur bancaire qui se caractérise par une dispersion élevée du capital est celui dans lequel la présence d'organes de contrôle est la plus fréquente. Néanmoins l'on assiste durant ce régime d'autorisation à un affaiblissement des organes de contrôle qui sont de moins en moins présents dans les SA autorisées. Sous quelles modalités le contrôle des comptes s'exerce t-il dans ces SA ?

B – Typologie du contrôle des comptes dans les sociétés anonymes autorisées

La mise en place d'organes de contrôle peut relever soit d'une disposition statutaire soit d'un article de loi. Le contrôleur, dont la fonction est prévue et organisée par les statuts, est nommé par l'assemblée générale des actionnaires, alors que celui dont la mission est organisée par l'ordonnance, le décret ou l'arrêté d'autorisation, est désigné par l'Etat. Cette première distinction permet de scinder l'échantillon en deux groupes : les SA dont le vérificateur des comptes est nommé par l'assemblée générale des actionnaires et les SA dont le contrôleur est désigné par l'Etat, sans oublier que les deux formes de contrôle peuvent coexister dans la même société.

1. *Les « contrôleurs de comptes » nommés par l'assemblée générale des actionnaires*

Les « contrôleurs des comptes » sont nommés par l'assemblée générale des actionnaires pour 195 des SA étudiées. Afin d'établir une typologie du contrôle exercé dans ces SA, il convient de s'interroger sur la nomination du contrôleur : la désignation du contrôleur est-elle obligatoire ou bien facultative ? Est-ce juste une option, une simple faculté pour l'assemblée générale des actionnaires ou bien est-elle imposée par les statuts ? Le déroulement de la mission du contrôleur peut également être source de questions et être analysé selon deux axes :

- La durée de la mission : est-elle permanente ou temporaire ?
- Le contenu de la mission : le contrôleur s'implique t-il dans la gestion de la société ?

Tableau 10 - Répartition des SA autorisées selon les modalités de désignation, la durée de la mission et l'immixtion dans la gestion du contrôleur

	Désignation obligatoire		Désignation facultative		Total
	Mission permanente	Mission temporaire	Mission permanente	Mission temporaire	
Immixtion dans la gestion	72	/	/	/	72
Non Immixtion dans la gestion	33	32	/	58	123
Total	105	32	0	58	195

Quatre catégories sont ainsi identifiées (cf. tableau 10) :

- Catégorie 1 : un organe de contrôle désigné obligatoirement par l'assemblée générale exerçant une mission permanente et s'immisçant dans la gestion de l'entreprise
- Catégorie 2 : un organe de contrôle désigné obligatoirement par l'assemblée générale exerçant une mission permanente et ne s'immisçant pas dans la gestion de l'entreprise
- Catégorie 3 : un organe de contrôle désigné obligatoirement par l'assemblée générale exerçant une mission temporaire et ne s'immisçant pas dans la gestion de l'entreprise. Dès lors que la mission est temporaire, le contrôleur n'intervient plus dans la gestion de l'entreprise.
- Catégorie 4 : un organe de contrôle non obligatoire dont la mission est temporaire et qui n'intervient pas dans la gestion de la SA.

11. Une nomination obligatoire et une mission permanente pour un organe de contrôle s'immisçant dans la gestion de la compagnie.

C'est la forme de contrôle la plus répandue parmi les sociétés qui ont opté pour un contrôle statutaire. 72 sociétés (13% de l'échantillon) appartiennent à cette catégorie et 24 d'entre elles sont également soumises à un contrôle de l'Etat.

Les contrôleurs nommés par l'assemblée générale des actionnaires ont ici une mission permanente. Ils peuvent en effet examiner les comptes et les pièces justificatives lorsqu'ils le jugent convenable. Ils ont accès à tous les détails de la comptabilité et sont force de proposition auprès du conseil d'administration. Ils font un rapport à l'assemblée générale des actionnaires, soit sur le déroulement de leur mission, soit sur la situation générale de la SA.

Les statuts de la Banque de Rouen¹ sont représentatifs des statuts des SA de ce groupe. L'article 21 précise en effet que le conseil d'administration de la société est composé du directeur, de douze administrateurs et de trois censeurs, qui y ont voix consultative. Les censeurs de la Banque de Rouen sont nommés pour trois ans et sont rééligibles. Leur fonction est gratuite mais ils ont droit à des jetons de présence pour toute réunion du conseil à laquelle ils assistent. Ils doivent être propriétaires d'au moins cinq actions. La mission de ces censeurs est clairement précisée par l'article 32. « *Les censeurs veillent spécialement à l'exécution des statuts et des règlements de la banque. Ils exercent leur surveillance sur toutes les parties de l'établissement ; ils se font représenter l'état des caisses, les registres et les portefeuilles de la banque. Ils proposent toutes les mesures qu'ils croient utiles et, si leurs propositions ne sont pas adoptées, ils peuvent en requérir la transcription sur le registre des délibérations. Ils rendent compte chaque année à l'assemblée générale de la surveillance qu'ils ont exercée. Leur rapport sera imprimé et distribué aux autorités désignées en l'article précédent² et aux membres de l'assemblée générale* ». Cette mission est très proche de celle des censeurs de la Banque de France.³ En effet, il est probable que les statuts des établissements financiers se soient inspirés de ceux de la banque publique créée le 18 février 1800. La mission de contrôle de la régularité comptable est donc, pour cette 1^{ère} catégorie, accompagnée d'une mission de conseil pouvant avoir une portée stratégique et d'un rôle d'alerte vis-à-vis des actionnaires.

La notion de contre pouvoir aux administrateurs est présente dans ces SA. En effet, les statuts de la Compagnie française du Phénix⁴, compagnie française d'assurance sur la vie humaine, évoquent la présentation du rapport des censeurs à l'assemblée, effectuée **concurrentement** à celle du rapport des administrateurs. Les statuts de l'Ardoisière du Moulin Sainte Anne⁵ parle du contrôleur comme de « *l'œil de la société près l'administration* ». L'article 20 des statuts de la Compagnie du chemin de fer de Montpellier à Cette⁶ (Sète) utilise les termes « *indépendamment du conseil d'administration* » pour décrire la formation d'une commission

¹ Statuts annexés à l'ordonnance du 5/06/1841 renouvelant l'autorisation du 7/05/1817

² Il s'agit du préfet, de la chambre et du tribunal du commerce.

³ Statuts primitifs de la Banque de France, 13 février 1800. Article 16 : « *Les censeurs sont chargés de surveiller l'exécution des statuts et règlements de la Banque. Ils n'ont ni assistance ni voix délibératives dans aucun des Comités ; mais ils assistent de droit au Conseil général. Ils proposent leurs observations au Conseil général, et peuvent requérir la convocation de l'assemblée générale des actionnaires par des motifs énoncés et déterminés ; le Conseil général en délibère. Les censeurs peuvent prendre connaissance de l'état des caisses, portefeuilles et registres de la Banque. Ils sont chargés de vérifier le compte annuel que la Régence doit rendre à l'assemblée générale. Ils doivent faire à chaque assemblée générale un rapport de leurs opérations.* »

⁴ Statuts annexés à l'arrêté du 6/04/1848 approuvant les nouveaux statuts de la Compagnie.

⁵ Statuts annexés à l'ordonnance du 22/02/1821 autorisant la SA.

⁶ Statuts annexés à l'ordonnance du 4/07/1838 autorisant la SA.

de surveillance. Le contrôleur peut également jouer un rôle d'intermédiation entre l'assemblée générale et le conseil d'administration. Les statuts de la Manufacture de Glaces et Verrerie de St Quirin¹ précisent que « *dans le cas où, dans l'intervalle d'une assemblée à l'autre, un ou plusieurs actionnaires auraient des observations à faire dans l'intérêt commun, sur les opérations, soit du conseil d'administration, soit de l'un des directeurs ou sous-directeurs, ils les adresseront à la commission des censeurs, en la personne de son doyen d'âge ; laquelle commission prendra sur les faits qui lui seraient signalés, tels renseignements que de droit, et en fera, s'il y a lieu, son rapport lors de l'assemblée générale annuelle* ». Il est en outre admis à la Verrerie de Thuisson² que les contrôleurs puissent s'adjoindre pour la vérification de l'inventaire et des états comptables « *soit un actionnaire soit une autre personne experte en cette partie, à qui ils pourront allouer une indemnité convenable* ». Des incompatibilités à l'exercice de la fonction de contrôleurs sont prévues dans 6 sociétés. Ainsi les censeurs et administrateurs ne peuvent être le père et le fils, l'oncle et le neveu, les frères ou alliés au même degré, ni les associés de la même maison dans 3 des SA de cette catégorie. Deux statuts précisent que le censeur ne peut être ni directeur ni administrateur. Enfin, au sein de l'Ardoisière du Moulin Sainte Anne, le censeur ne peut résider dans la ville de Fumay, dans laquelle se situe le siège social de la SA.

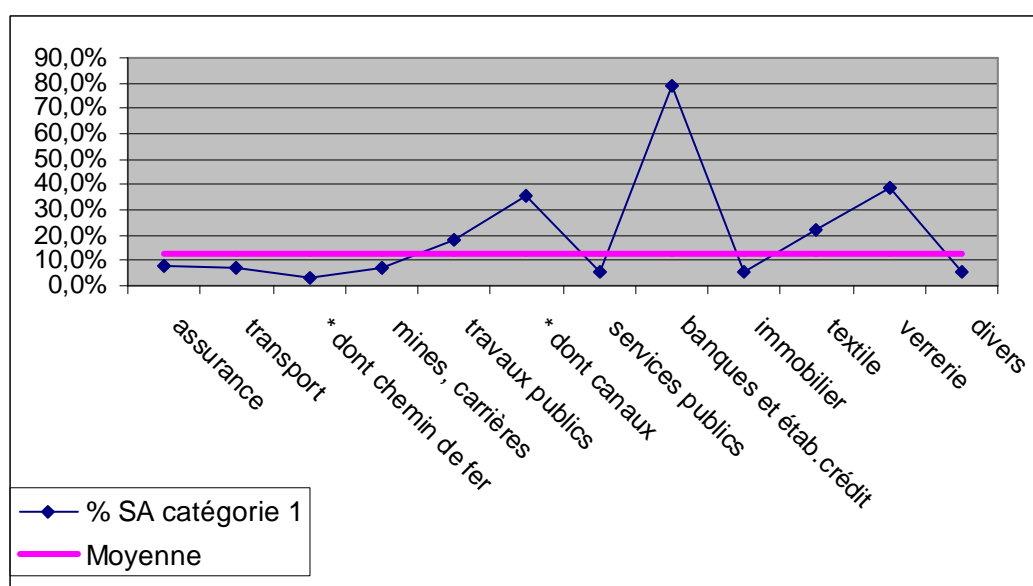
La dénomination la plus fréquemment utilisée dans ce groupe pour désigner le contrôleur est celle de « censeur » (utilisée dans 57 sociétés, soit 79% des sociétés de cette catégorie). Nous relevons également 8 « commissaires », 2 « comités de vérification des comptes », 2 « contrôleurs », 1 « inspecteur », 1 « comité de surveillance », et enfin, 2 « conseils ». La majorité des statuts des sociétés de ce groupe précisent que la fonction des censeurs est gratuite mais que ces derniers ont droit à des jetons de présence. C'est le cas pour 45 sociétés soit 62% de cette catégorie. Aucune précision n'est apportée sur la rémunération des contrôleurs dans 29% des SA de ce groupe. Les derniers statuts, très minoritaires, parlent d'indemnité, d'abonnement ou de salaire. Le censeur a la qualité d'actionnaire dans 64 sociétés recensées dans cette catégorie, ce qui représente 89% des SA de ce groupe. Aucune précision n'est apportée sur la qualité d'actionnaire ou non des censeurs dans les statuts de 6 sociétés; une seule SA, la Compagnie des mines de Saint Etienne, présente des statuts requérant la qualité de salarié pour le contrôleur. Quant à la Compagnie royale d'assurances

¹ Statuts annexés à l'ordonnance du 19/05/1841 autorisant la SA.

² Statuts annexés à l'ordonnance du 14/05/1826 autorisant la SA.

contre l'incendie, ses statuts précisent que le contrôleur doit être nommé parmi les 50 plus forts assurés, non actionnaires de préférence. Aucun critère relatif aux compétences du contrôleur ne figure dans les statuts étudiés. La durée du mandat du censeur est supérieure à 1 an dans 59 sociétés (82% des SA de la catégorie), elle est d'une année pour 12 sociétés et indéterminée pour une SA. Les contrôleurs sont entre 2 et 8 pour 96% des SA de ce groupe, la plupart du temps au nombre de 3 (68% des SA). Dans quels secteurs d'activité exercent les SA de cette première catégorie ?

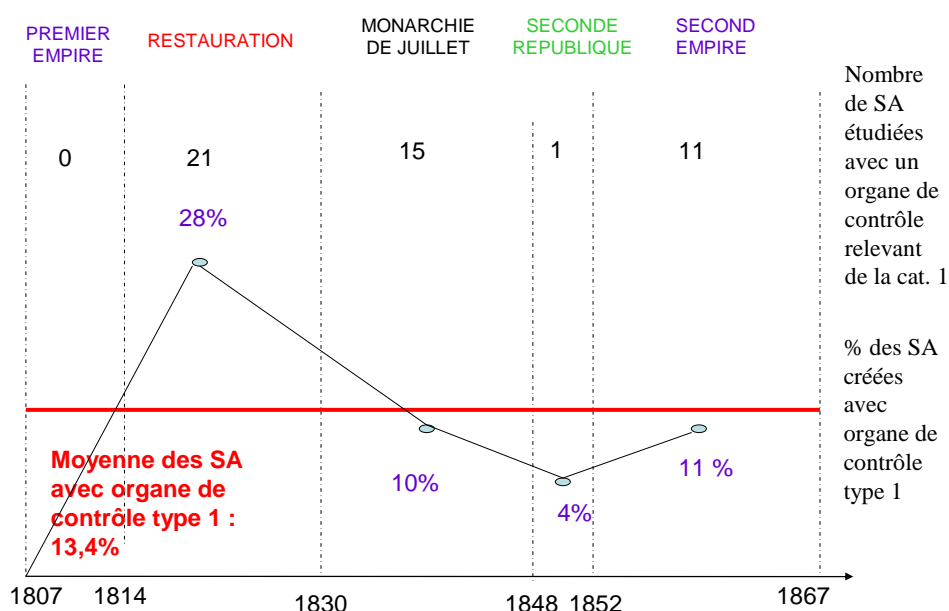
Graphique 9 - Pourcentage des SA autorisées appartenant la catégorie 1 par secteur d'activité



Cette forme de contrôle se retrouve principalement dans le secteur bancaire (78,5% des organismes financiers y ont recours), la verrerie (38,5%), l'exploitation de canaux (35,7%) et le textile (22,2%) (cf. graphique 9). Il n'est pas étonnant de retrouver ici les banques qui ont un capital social élevé et un grand nombre d'actionnaires. Il est plus surprenant de constater que la verrerie et le secteur textile sont des activités où la présence d'organes de contrôle est plus fréquente que la moyenne. Ces secteurs se caractérisent en effet par un faible nombre d'actions émises traduisant un actionnariat peu dispersé (cf. tableau 8). Néanmoins parmi les quatre SA du secteur textile dans lesquelles on rencontre la présence d'un organe de contrôle de la catégorie 1, trois d'entre elles sont classées parmi les SA textile émettant le plus d'actions. Il s'agit de l'association des tisseurs de Lyon, de l'association des tullistes et de

l'association des ouvriers teinturiers des villes de Lyon et Saint Etienne.¹ Le même constat est établi pour les verreries pour lesquelles 3 SA (sur les 5 présentes dans cette catégorie) émettent le plus grand nombre d'actions des SA de ce secteur d'activité.

Graphique 10 – Nombre et pourcentage des SA autorisées appartenant la catégorie 1 par périodes de création



C'est essentiellement sous la Restauration que se sont créées les sociétés de cette catégorie (cf. graphique 10). En effet, 28% des SA formées à cette période appartiennent à ce groupe. Le pourcentage des SA avec ce mode de contrôle est inférieur à la moyenne pendant les périodes suivantes, même si l'on peut noter un léger regain de cette catégorie sous le Second Empire, qui compte 11% de ses SA dans ce groupe. Ceci s'explique par la création d'organismes financiers sous Napoléon III, secteur d'activité soumis par leurs statuts à ce type de contrôle. Les banques sont des SA où la dispersion du capital est très importante. Elle se traduit par un nombre élevé d'actions émises ce qui multiplie le nombre d'actionnaires. La gouvernance peut donc s'organiser autour d'un organe de contrôle susceptible de garantir aux actionnaires un certain contre pouvoir à celui de l'administration.

¹ Parmi les 17 SA du secteur textile, les 5 SA émettant le plus d'actions sont : l'association des tisseurs de Lyon (15 000 actions émises), la SA des fils et tissus de lins et de chanvre (8000 actions émises), l'association des tullistes (6000 actions émises), la compagnie linière de Pont Remy (5000 actions), l'association des ouvriers teinturiers des villes de Lyon et de Saint Etienne (4000 actions émises). Puis la société royale pour l'emploi des laines longues et des laines lustrées en émet 1250. Les 11 SA restantes émettent toutes moins de 500 actions.

Synthèse de la catégorie 1

Cette première catégorie correspond à une mission permanente de contrôle des comptes avec immixtion dans la gestion.

- Nombre de SA concernées : 72, ce qui représente 13% de l'ensemble étudié, ou 36% des SA dont le contrôle est prévu par les statuts.
- Dénomination des contrôleurs : les censeurs. Ils sont souvent trois, titulaires d'un mandat d'une durée de trois ans et sont actionnaires de la SA qu'ils contrôlent.
- Leur mission est permanente et précisée par les statuts. Elle comprend la surveillance des comptes et de l'exécution des statuts, des conseils en stratégie ainsi qu'un rôle d'alerte vis-à-vis des actionnaires.
- Secteurs d'activités : organismes financiers, canaux, verrerie, textile.
- Période de création : Restauration.

12. Une nomination obligatoire et une mission permanente pour un organe de contrôle ne s'impliquant pas dans la gestion de la SA.

La mission du contrôleur consiste ici en l'examen des comptes mais les statuts des SA de ce groupe sont peu prolixes à ce sujet. 33 sociétés (6% du total) se classent dans cette catégorie et 5 d'entre elles sont également soumises à un contrôle exercé par l'Etat. Ainsi, l'article 13 des statuts de la Papeterie d'Echarçon¹ précise que « *l'assemblée choisit trois commissaires auxquels tous les livres exigés par la loi, et qui doivent être tenus exactement, sont représentés avec les pièces de comptabilité et tous les autres documents* ». Au sein des Mines de Bouxwiller², « *les actionnaires nommeront dans leur sein un comité qui dirigera et contrôlera la gestion des administrateurs gérants et qui veillera à ce que toutes les clauses du présent contrat soient exactement exécutées.* » L'assemblée générale de la Compagnie d'Eclairage par le gaz des villes de Marseille, Toulon et Nîmes³ « *choisit parmi ses membres, et en dehors du conseil d'administration, trois commissaires chargés de vérifier les comptes et d'en faire un rapport soit à une assemblée suivante, soit à une assemblée générale extraordinaire provoquée par ces commissaires* ». Même si la définition de la mission du contrôleur demeure succincte, le contre pouvoir face aux administrateurs paraît réel. En effet,

¹ Statuts annexés à l'ordonnance du 28/12/1825 autorisant la SA.

² Statuts annexés à l'ordonnance du 16/05/1821 autorisant la SA.

³ Statuts annexés à l'ordonnance du 5/07/1840 autorisant la SA.

la durée de la mission n'est pas limitée dans le temps et s'exerce dans le cadre d'un mandat généralement d'une année. Un rapport doit être présenté par le contrôleur auprès de l'assemblée générale des actionnaires. L'inspecteur de la Compagnie de navigation du Rhône par la vapeur doit même porter à la connaissance de l'assemblée les abus et irrégularités de nature à compromettre les intérêts de la société.¹ L'accès à l'information semble illimité durant l'année du mandat et les pouvoirs d'investigation étendus. Comme l'indiquent les statuts de la Compagnie d'Assurances générales maritimes², les commissaires « *reçoivent du conseil d'administration toutes les communications et explications qui leur paraissent nécessaires* ». Des incompatibilités à l'exercice de la fonction de contrôleur existent dans les statuts de 12 sociétés de ce groupe, soit 36% de cette catégorie. Le contrôleur doit être choisi en dehors des membres du conseil d'administration et ne peut être le directeur. Dans cette catégorie, la mission confiée au contrôleur est tournée vers la régularité comptable, le respect des statuts et l'alerte sur les faits constitutifs d'abus ou d'irrégularités. Le contrôleur est cependant peu impliqué dans la gestion et se positionne en contre pouvoir.

La dénomination la plus fréquemment utilisée dans cette catégorie pour désigner le contrôleur est le terme « commissaire », présent dans 61% des SA de ce groupe. Nous relevons également 4 « censeurs » ; six statuts citent un comité ou une commission sans attribuer d'appellation précise aux contrôleurs nommés par l'assemblée. Ce commissaire a la qualité d'actionnaire pour 85% des sociétés de ce groupe, cette qualité n'étant pas précisée pour les autres SA de cette catégorie. La rémunération du commissaire n'est pas prévue. Seuls 3 statuts évoquent la possibilité pour le contrôleur de percevoir des jetons de présence. Ces commissaires sont généralement au nombre de 2 ou 3.

Les secteurs d'activité dans lesquels ce type de contrôle est plus fréquent que pour la moyenne de l'échantillon sont les mines, la navigation fluviale et maritime et les ponts³. Les sociétés créées sous la Restauration, la Monarchie de Juillet et la Seconde République sont présentes dans ce groupe dans des proportions équivalentes, voire légèrement supérieures, à la moyenne de l'ensemble étudié. Cependant, les sociétés du Second Empire sont moins

¹ Article 23 des statuts de Compagnie de la navigation du Rhône par la vapeur, annexés à l'ordonnance royale du 7 juin 1826 : l'inspecteur « *fait les observations qu'il croit convenables sur le compte rendu par le conseil des syndics à l'assemblée générale, et porte à sa connaissance les abus et irrégularités graves qu'il a reconnus, et qui seraient de nature à compromettre les intérêts de la société.* »

² Statuts annexés à l'arrêté du 11/03/1848 approuvant les nouveaux statuts de la Compagnie.

³ 14% des sociétés du secteur d'activité « mines, sidérurgie », 11% des SA du secteur « navigation fluviale et maritime », 8% des compagnies de construction et d'exploitation de ponts figurent dans cette catégorie, alors qu'en moyenne, seules 6% des SA autorisées étudiées se classent dans ce groupe.

présentes que la moyenne dans cette catégorie. Seulement 5% des SA créées durant cette période appartiennent à cette catégorie alors que 6% du total des SA ont un dispositif de contrôle relevant de cette catégorie. En effet, les activités de navigation fluviale et maritime et de construction et d'exploitation de ponts sont moins présentes sous Napoléon III.

Synthèse de la catégorie 2

La catégorie 2 correspond à une mission permanente de simple examen des comptes.

- Nombre de SA concernées : 33, ce qui représente 6% de la population étudiée, ou 17% des SA dont le contrôle est prévu par les statuts.
- Dénomination des contrôleurs : les commissaires. Ils sont souvent trois, titulaires d'un mandat d'une durée d'un an ou indéterminée et sont actionnaires de la SA qu'ils contrôlent.
- Leur mission est permanente. Elle consiste en la vérification des comptes mais les commissaires ne sont pas censés s'immiscer dans la gestion de l'entreprise.
- Secteurs d'activités : mines, navigation fluviale et maritime, construction et exploitation de ponts.
- Période de création : Avant le Second Empire.

13. Une nomination obligatoire et une mission temporaire

L'assemblée générale doit obligatoirement, selon les statuts de la SA, nommer un contrôleur mais celui-ci a une mission temporaire. 32 sociétés, soit 6% du total, composent cette catégorie et une seule est soumise à un contrôle conjoint de l'Etat. Ces contrôleurs ont accès à tous les détails de la comptabilité mais la durée limitée de leur fonction restreint les possibilités d'approfondissement de leurs investigations. Ainsi, au sein de la Compagnie du canal de Givors¹, « l'assemblée générale (...) nomme (...) trois commissaires qui sont chargés de vérifier la régularité des écritures et procéder à l'examen des comptes, et de se faire représenter les pièces de comptabilité. L'assemblée s'ajourne alors à la huitaine ; dans cette nouvelle réunion, les commissaires sont entendus, et si leur rapport ne donne lieu à aucune contestation, l'assemblée les autorise à décharger le comptable sur l'un des doubles du bordereau général de compte rendu. » La durée de la fonction des commissaires se limite à

¹ Statuts annexés à l'ordonnance du 13/08/1838 autorisant la SA.

un mois au plus pour 24 sociétés de cette catégorie, soit 75% de ce groupe. Elle est comprise entre 1 et 3 mois pour 6 sociétés, soit 19% de la catégorie. Elle se limite à 6 mois pour la Compagnie d'éclairage par le gaz de la Guillotière, Vaise et Lyon. Au sein de la Compagnie du canal de Pierrelatte¹, la durée d'intervention du commissaire n'est pas précisée : « *les fonctions des commissaires commencent du jour où les comptes leur sont présentés par l'administration : elles cessent aussitôt que le rapport est fait à l'assemblée* ». Il s'agit donc d'interventions le plus souvent ponctuelles avec un champ d'investigation limité à la régularité des opérations sans intervention dans la stratégie de l'entreprise ni conseil ni alerte. La mission paraît donc uniquement technique et dénuée de contre pouvoir.

La dénomination la plus fréquente pour désigner le contrôleur est ici celle de « commissaire » (69% des SA de la catégorie). La rémunération du commissaire n'est pas précisée dans 84% des statuts étudiés classés dans cette catégorie. Les autres statuts lui donnent droit à des jetons de présence. Ces commissaires sont souvent plusieurs, généralement 3. Il existe plus rarement un seul commissaire ; c'est le cas uniquement dans 5 sociétés, soit 16% de ce groupe. Des incompatibilités à la fonction de commissaires sont précisées dans 12 des 32 statuts analysés. Le commissaire ne peut être membre du conseil d'administration. Ce commissaire a généralement la qualité d'actionnaire (84% des SA de cette catégorie) mais aucun autre critère quant à ses compétences n'est précisé dans les statuts.

Les secteurs d'activité des sociétés qui sont enclines à mettre en œuvre cette forme de contrôle sont les canaux, le textile, l'immobilier et les services publics.² La période durant laquelle ce mode de contrôle est le plus fréquemment adopté est la Seconde République.

Synthèse de la catégorie 3

La catégorie 3 correspond à une mission obligatoire mais temporaire de contrôle des comptes.

- Nombre de SA concernées : 32, ce qui représente 6% de la population étudiée, ou 16% des SA dont le contrôle est prévu par les statuts.
- Dénomination des contrôleurs : les commissaires. Ils sont souvent trois et sont actionnaires de la SA qu'ils contrôlent.

¹ Statuts annexés à l'arrêté du 20/05/1848 autorisant la SA.

² 29% des SA du secteur « canaux », 17% des sociétés de « textile », 11% des sociétés immobilières et 9% des SA du secteur « services publics » figurent dans cette catégorie, alors qu'en moyenne, seules 6% des SA étudiées se classent dans ce groupe.

- Leur mission est temporaire. Elle est d'une durée inférieure ou égale à un mois. Les commissaires vérifient les comptes en ne s'impliquant pas dans la gestion de l'entreprise.
- Secteurs d'activités : canaux, textile, immobilier, services publics.
- Période de création : Seconde République.

14. La nomination d'un organe de contrôle : une simple faculté laissée à l'assemblée générale des actionnaires

58 sociétés, soit 11% du total, se classent dans cette 4^{ème} catégorie. Les statuts des SA demeurent pour ce groupe très laconiques quant aux réelles attributions de ces commissaires, à leur pouvoir d'investigation et à la durée de leur mission. Deux sont également soumises à un contrôle étatique. Cette nomination facultative d'organes de contrôle peut être laissée au libre choix de l'assemblée comme le précisent les statuts de la Compagnie d'éclairage par le gaz de Saint Chamond¹. « *L'assemblée générale entendra, discutera et arrêtera, s'il y a lieu, les comptes de la société ; avant d'admettre ces comptes, elle pourra faire procéder à leur examen et à celui des pièces à l'appui par des commissaires spéciaux pris en son sein.* » Elle peut également être soumise à la condition que les comptes ne soient pas approuvés immédiatement dès leur présentation à l'assemblée. C'est ainsi que les statuts de la Compagnie de l'Approuague² précisent que « *si les comptes ne sont pas approuvés séance tenante, l'assemblée peut nommer (...) des commissaires chargés de les examiner et de faire un rapport à la première réunion* ».

La dénomination retenue dans cette catégorie pour désigner le contrôleur est celle de commissaire dans 78% des SA. Aucune appellation précise n'est déterminée pour les autres sociétés. La rémunération du commissaire n'est jamais évoquée dans les statuts. Le commissaire est actionnaire dans 52% des cas, aucune exigence n'est mentionnée dans les autres sociétés. La durée de sa mission n'est pas précisée. Les commissaires sont généralement plusieurs (95% des SA du groupe) et le plus fréquemment trois. 9 statuts prévoient une incompatibilité à l'exercice de la fonction de commissaire : ce dernier ne doit pas être membre du conseil d'administration.

¹ Statuts annexés à l'ordonnance du 20/08/1842 autorisant la SA.

² Statuts annexés au décret impérial du 28/05/1858 autorisant la SA.

Les secteurs d'activité présents plus fortement que la moyenne de l'échantillon dans cette catégorie sont les services publics, les mines, la verrerie et les industries diverses.¹ Les entreprises créées sous la Monarchie de Juillet sont par ailleurs plus représentées que la moyenne.

Synthèse de la catégorie 4

La catégorie 4 se caractérise par une nomination facultative de l'organe de contrôle.

- Nombre de SA concernées : 58, ce qui représente 11% de la population étudiée, ou 30% des SA dont le contrôle est prévu par les statuts.
- Dénomination des contrôleurs : les commissaires. Ils sont souvent trois, actionnaires de la SA qu'ils contrôlent.
- Leur mission consiste en l'examen des comptes. Sa durée n'est pas fixée par les statuts.
- Les commissaires ne s'immiscent pas dans la gestion.
- Secteurs d'activités : services publics, mines, verreries, industries diverses.
- Période de création : Monarchie de Juillet.

15. Synthèse

Le contrôle exercé par les actionnaires, par la désignation de censeurs ou de commissaires, est donc relativement fréquent durant le régime d'autorisation gouvernementale préalable à la création des SA puisque 195 sociétés sur les 539 étudiées, soit 36%, ont recours à un contrôle statutaire. Nos observations mettent cependant en évidence un désintérêt croissant des fondateurs des SA et des rédacteurs des statuts pour la mise en place de mécanismes de contrôle de l'activité des administrateurs. Hilaire (1989) affirme également que les usages s'orientent vers un simulacre de contrôle et Praquin (2012) souligne que la société du Second Empire s'accommode difficilement d'un organe de contrôle qui viendrait s'inscrire au cœur même des entreprises. La présence de censeurs, titulaires d'un mandat de trois à cinq années, et disposant de pouvoirs d'investigation étendus, ce qui correspond à la catégorie 1, se relève

¹ 11% des SA autorisées appartiennent à cette 4^{ème} catégorie, alors que 34% des SA du service public sont dans ce groupe, 20% des SA du secteur minier, 15% des verreries et 14% des industries diverses. Ces secteurs sont plus donc fortement présents dans cette 4^{ème} catégorie que la moyenne des SA autorisées.

dans des SA créées principalement sous Louis XVIII. Les modalités de mise en œuvre du contrôle paraissent fortement liées au secteur d'activité, sans doute par effet de mimétisme, les premiers statuts servant de modèles aux suivants. Les organismes financiers mettent en effet en place des organes de contrôle avec une mission permanente, et des pouvoirs d'investigation étendus. D'autres secteurs, comme les assurances, les chemins de fer, ont beaucoup plus rarement recours à ce dispositif de contrôle des comptes. Il est vrai que, dans le secteur des chemins de fer, les cahiers des charges des travaux à mettre en œuvre imposaient déjà un contrôle très strict de la part de l'Etat.¹ Il reste à déterminer qui du régime politique, des différents secteurs d'activité ou bien de la volonté des administrateurs souvent hostiles à un contrôle externe, impacte principalement les modalités de contrôle mis en œuvre.

De plus, la dénomination utilisée dans les statuts pour désigner le contrôleur est la plupart du temps liée à l'étendue de sa mission. Le terme censeur est en effet emprunté au latin *censor* qui désignait dans la Rome Antique « *un magistrat qui tenait registre du nombre des citoyens et de leurs biens et qui avait en outre le droit de rechercher leurs mœurs et leur conduite.* »² Il signifie, par allusion, « *celui qui reprend ou qui contrôle les actions d'autrui* ». Cette dénomination fait donc référence à une mission de surveillance rigoureuse et à la possibilité pour celui qui en a la charge de reprendre l'action du contrôlé. Elle s'associe à une mission permanente, qui constitue un réel contre pouvoir aux organes de direction. Le terme « censeur » est majoritairement employé dans la 1^{ère} catégorie établie dans cette étude. Quant au terme « commissaire », il est emprunté au latin médiéval *commissarius*, « *exécuteur testamentaire* », puis « *personne chargée d'une mission* », dérivé du participe passé de *committere*, « *commettre, préposer* ».³ Il est défini comme « *celui qui est commis pour remplir des fonctions ordinairement temporaires, et relatives à un objet particulier* »⁴. Il ne s'agit donc plus ici de surveiller de façon permanente, comme c'était le cas pour le censeur, mais simplement d'exécuter une mission temporaire. Ce terme fait donc référence à une tâche

¹ Numa (2010) explique que l'Etat exerce un contrôle « *sur la gestion financière en raison de la nature spéciale des contrats qui lient l'Etat et les compagnies.* » (p 22). La mission de l'inspecteur général consiste à « *surveiller dans l'intérêt de l'Etat tous les actes de la gestion financière des compagnies auxquelles ils peuvent demander communication des livres, des journaux, des registres de délibération, des écritures et de la correspondance jugée nécessaire à la constatation de leur situation active et passive et aux assemblées générales desquelles ils ont droit de présence* ». De plus, « *en dessous d'un certain niveau de produit net, l'Etat assure le paiement d'un dividende en cas de capital-actions, celui des intérêts en cas de capital-obligations.* » Ce mécanisme de garantie d'intérêt « *s'apparente à un prêt car l'Etat avance des fonds que la compagnie commence à rembourser lorsque le minimum de produit net est dépassé.* » (p 23). Il explique l'importance du rôle de l'inspecteur général.

² Définition du terme « censeur » dans le dictionnaire de l'Académie Française, 6^{ème} édition, 1835.

³ Définition du terme « commissaire » dans le dictionnaire de l'Académie Française.

⁴ Dictionnaire de l'Académie Française, 6^{ème} édition, 1835.

beaucoup moins lourde. Il est majoritairement utilisé dans les catégories 2, 3 et 4. Ces commissaires ont une mission dont le contenu est beaucoup moins explicité par les statuts. Elle est souvent temporaire ; la nomination des commissaires peut même être facultative.

2. Le commissaire nommé par l'Etat

Le commissaire nommé par l'Etat, selon les dispositions de l'ordonnance, de l'arrêté ou du décret d'autorisation, a pour mission générale la surveillance des opérations de la société. Il doit également veiller au respect des statuts et dans certains cas, apposer son visa sur toutes les nouvelles actions émises par la société. 51 sociétés sont soumises à un contrôle étatique, soit 9,5% de l'échantillon. L'Etat peut exercer seul le contrôle (c'est le cas pour 19 sociétés) ou bien l'exercer parallèlement à un dispositif statutaire de contrôle des comptes. On relève la présence à la fois d'un commissaire désigné par l'Etat et d'un organe de contrôle nommé par l'assemblée des actionnaires dans 32 SA. La majorité des 32 SA (25 d'entre elles) relèvent de la 1^{ère} catégorie de contrôle statutaire. Le contrôle de l'Etat est surtout présent dans les secteurs d'activités suivants : les organismes financiers, les canaux et les travaux publics. Il est par contre totalement absent dans les SA de chemin de fer¹, les sociétés immobilières, l'industrie textile et les verreries.

Ainsi l'article 4 du décret impérial du 7/05/1859 autorisant la Société Générale de crédit industriel et commercial stipule qu' *« en outre, la société devra fournir au ministre des Finances, sur sa demande ou à des époques par lui déterminées, les mêmes états, présentant la situation de ses comptes et de son portefeuille, ainsi que le mouvement de ses opérations »*. L'article 5 ajoute que *« la gestion de la société pourra être soumise à la vérification des délégués du ministre des Finances toutes les fois que celui-ci le jugera convenable. Il sera donné à ces délégués communication des registres, des délibérations ainsi que de tous les livres, souches, comptes, documents et pièces appartenant à la société ; les valeurs de caisse et de portefeuille leur seront également représentées »*. Pour la Compagnie de l'emprunt du canal d'Arles à Bouc, l'ordonnance du 13/11/1822 précise que le *« ministre, secrétaire d'Etat de l'Intérieur, nommera un commissaire près la société, lequel, aux termes de l'article 14 du cahier des charges, visera toutes les actions qui seront mises en circulation en y apposant sa signature, et sera chargé de surveiller les opérations de la compagnie. »*

¹ Dans les SA de chemin de fer, le contrôle étatique n'est pas fixé par l'ordonnance, le décret ou l'arrêté d'autorisation mais par le cahier des charges existant entre la compagnie et l'Etat.

Dix sociétés d'assurance sont contrôlées par l'Etat, ce qui reste relativement faible compte tenu du nombre élevé (125) de sociétés d'assurance créées pendant le régime d'autorisation. Il convient cependant de relever le système mis en place par l'Etat pour contrôler les SA dont l'objet social est la formation et l'administration de sociétés tontinières d'assurances sur la vie. Selon l'ordonnance du 12 juin 1842, la surveillance sera exercée par une commission spéciale dont les membres seront nommés et révoqués par le ministre de l'Agriculture et du Commerce. Les membres de la commission prennent, dans chaque établissement, communication des livres, registres et documents propres à éclairer leur surveillance. La commission peut même provisoirement suspendre l'exécution des opérations qui lui paraissent contraires aux lois, statuts et règlements ou de nature à porter atteinte à l'ordre public ou aux intérêts des sociétaires. Les sociétés d'assurance sur la vie seront d'ailleurs les premières à se voir imposer quelques obligations comptables dès le début du XX^e. Comme le précise Touchelay (2011, p. 155), *« désireux de surveiller les placements des sociétés d'assurance sur la vie, l'État régit leur activité dès la loi du 17 mars 1905 et impose quelques prescriptions comptables comme la publication annuelle au Journal Officiel du compte général de pertes et profits et de la balance générale. Ces dispositions sont étendues aux sociétés d'assurances dommages par le décret du 8 mars 1922 et couvrent ainsi tout le secteur »*.

L'Etat a, pour les sociétés dans lesquelles un contrôle des comptes administratif est prévu par l'avis d'autorisation, un intérêt particulier. La surveillance des banques peut provenir d'un souci du gouvernement de protéger l'épargne et les investissements. Les sociétés de canaux ont souvent comme objet le prêt à l'Etat d'une somme importante pour l'achèvement des travaux. Une fois les travaux achevés, la société peut exploiter le canal. Les statuts de la Compagnie pour l'exploitation de l'usine royale d'éclairage par le gaz hydrogène expliquent tout l'intérêt du Roi envers cette société : *« le ministère de la maison du Roi conserve dans cette société qui utilise la découverte de l'éclairage par le gaz hydrogène un intérêt propre à assurer le service des établissements dépendants de lui et qui devront nécessairement être éclairés par l'usine. »* Le Roi possède un tiers du capital de la compagnie. Les enjeux liés à l'activité de ces SA dépassent donc leur simple objet social mais sont la plupart du temps d'intérêt général. Le commissaire a pour mission de rendre compte à l'Etat des opérations de la SA et peut même *« suspendre provisoirement celles des opérations de la compagnie qui lui paraîtront contraires aux lois et statuts, ou dangereuses pour la sûreté publique, et ce, jusqu'à décision à intervenir de la part des autorités compétentes. »*

Le pourcentage de SA soumises à ce contrôle de l'Etat reste légèrement supérieur à la valeur moyenne (9,5% des SA analysées) sous la Restauration, la Seconde République et le Second Empire. Il est important de noter une désaffection vis-à-vis de ce mode de contrôle sous la Monarchie de Juillet puisque seulement 5,6% des SA créées sous ce régime y sont soumises. Cette période correspond d'une part à un fort développement des sociétés de chemin de fer et des ponts, et à un plus faible essor des sociétés financières. La mise en place du contrôle étatique dépend-elle de la composition sectorielle du paysage économique ? La Monarchie de Juillet constitue d'autre part un régime moins interventionniste que les précédents et les suivants. L'idéal du nouveau régime est défini par Louis Philippe, répondant fin janvier 1831 à l'adresse que lui envoie la ville de Gaillac : « *nous chercherons à nous tenir dans un juste milieu, également éloigné des excès du pouvoir populaire et des abus du pouvoir royal* ».

Une typologie des différentes modalités de contrôle des comptes dans les SA autorisées vient d'être dressée. Alors que cette période 1807–1867 se caractérise par un désintérêt croissant vis-à-vis de l'introduction de ce contrôle dans les statuts des SA, nous relevons un premier paradoxe : durant les années 1860, il semble de plus en plus évident à certains qu'il est nécessaire de le rendre obligatoire et de l'encadrer par la loi.

§ 2 – Vers la suppression de l'autorisation gouvernementale et la nécessité d'un contrôle légal des comptes

L'autorisation gouvernementale constitue un procédé long et coûteux, et ne diminue pas le nombre de faillites. De plus, les formes juridiques des sociétés de capitaux paraissent inadaptées au regard des besoins de l'économie sous le Second Empire. L'apprentissage n'est plus considéré comme la voie unique de formation des teneurs de livres et le début du XIX^e voit poindre les prémices d'un enseignement commercial. La suppression de l'autorisation gouvernementale et la nécessité du contrôle des comptes deviennent alors une évidence.

A – Les limites de l'autorisation gouvernementale

L'administration a fait de cette procédure d'autorisation un dispositif lent, lourd et coûteux qui devient de plus en plus incompatible avec l'accélération de la vie économique sous le Second Empire (Lefebvre-Teillard, 1985).

Cette procédure constitue pour l'Etat un moyen d'interventionnisme économique. Le Conseil d'Etat conserve à l'égard des SA une attitude hostile à leur développement, les soupçonnant, à tort ou à raison, de visées monopolistiques. Ceci s'oppose à la volonté des grands capitalistes du Second Empire de développer les SA et d'en faire des sociétés ordinaires. De plus, l'heure est au libéralisme. Les idées des économistes libéraux s'expriment à travers une presse économique active qui attache à la législation sur les sociétés une importance capitale car influant directement sur l'économie.

Par ailleurs, cette autorisation gouvernementale ne semble pas être une garantie efficace contre les faillites. Le gouvernement est en effet placé dans une position fâcheuse vis-à-vis de l'opinion publique pour qui cette autorisation garantit la réussite de la société anonyme. Or l'Etat n'exerce qu'un contrôle à la constitution de la société mais ne met pas en œuvre le contrôle économique *a posteriori*. Les faillites ne sont donc pas évitées et l'opinion publique met en cause la responsabilité morale de l'Etat, qui n'aurait pas dû autoriser la création de la société défailante. C'est d'ailleurs ainsi que le législateur justifiera la libre création des SARL dans la loi de 1863. Comme l'explique Savigny (1914), « *le public est fort enclin à s'exagérer les effets de l'autorisation obtenue. Non seulement il suppose que l'autorisation préalable ne doit rien laisser d'incertain dans les faits sur lesquels il a porté : il est même disposé à y voir un gage assuré de succès pour les opérations de la société. De là, il n'y a pas loin à considérer le gouvernement comme responsable des pertes qui peuvent survenir, au moins de la moralité des faits qui en sont la cause. Cette fausse appréciation a le double inconvénient d'inspirer souvent de la confiance pour des entreprises qui n'en méritent point, et de faire remonter mal à propos jusqu'au gouvernement une responsabilité qu'il ne saurait accepter.* »

B – Des formes juridiques inadaptées à l'accélération de la vie économique du Second Empire

Le paysage économique français s'est profondément modifié durant le XIX^e. Adolphe Blanqui¹, en voyage à travers la France dans les années 1830, mesure ainsi l'évolution de la région lyonnaise et surtout de la ville de Saint Etienne. « *Ce pays marche à pas de géant. Je trouve au milieu de la ville ce qu'il y a 18 mois, j'avais vu à ses portes. Les procédés anglais se multiplient et la vallée brûle de feux innombrables. Je suis descendu à Vienne pour voir les 5 ou 6 ponts aériens en fils de fer que les frères Séguin ont jeté sur le Rhône. C'est une féerie...* »².

Il existe à cette période deux possibilités de créer des sociétés par actions : la constitution d'une SA, soumise à l'autorisation gouvernementale, et la constitution d'une SCA dont la formation est libre. La liberté accordée pour la création des SCA provoque le développement de cette forme sociale jusqu'à la loi de 1856. En effet, selon Dougui (1981), les spéculateurs préfèrent la forme des commandites aux SA, qui restent scrupuleusement surveillées par l'Etat, en l'absence d'une véritable réglementation sur la constitution et le fonctionnement des commandites. Les bénéficiaires de l'anonymat, et notamment les milieux financiers proches du pouvoir comme les frères Pereire, tentent de convaincre le ministre du Commerce, Eugène Rouher, de remanier la législation commerciale dans le sens de la réglementation des SCA.

L'Etat élabore un plan de ralentissement des activités spéculatives et interdit alors en 1856 la création de nouvelles affaires. « *La prévision de la paix a fait naître de nombreux projets d'entreprises, des compagnies nouvelles sont en voie de formation et adressent chaque jour des demandes à l'administration. Il est du devoir du gouvernement de résister à des entraînements exagérés qui pourraient compromettre les affaires déjà engagées et porter atteinte au crédit. L'Empereur a décidé qu'aucune entreprise donnant lieu à des émissions de valeurs ne serait autorisée cette année.* »³ Puis il réglemente par la loi de 1856 la création des SCA en fixant un montant minimal de l'action à 100 Frs, en rendant obligatoire la souscription de la totalité du capital social et en instituant un conseil de surveillance solidaire des actes du gérant et responsable du contrôle financier de l'entreprise.

¹ Directeur de l'Ecole Supérieure de Commerce de Paris

² Le Van-Lesmesle (2004). Propos datant environ de 1830 rapportés p 56.

³ Note du *Moniteur universel* de mars 1856, cité par Dougui (1981).

En effet, dans les sociétés en commandite, le ou les gérants sont les commandités et sont associés en nom collectif, responsables *ad infinitum*. Au début du XIX^e, bon nombre de statuts de sociétés en commandite prévoient la nomination d'un conseil de surveillance. Cependant la nomination de ce conseil est souvent laissée à l'arbitraire du gérant rendant le contrôle bien illusoire. Les gérants, n'étant pas révocables par les actionnaires, deviennent les maîtres omnipotents de l'entreprise. De nombreux scandales, des ruines désastreuses, des fraudes, accompagnent le développement des SCA. On parle même de les interdire en 1838.

Ainsi, Vuillefroy et Duvergier, respectivement président de section et rapporteur de la commission du Corps législatif chargée d'examiner le projet de loi de 1856, relatif aux SCA, expliquent que la SCA offre une des plus ingénieuses et des plus utiles applications du principe d'association en réunissant à la plupart des avantages de la SA presque tous ceux de la SNC. En effet, d'une part, elle engage les capitaux des commanditaires sans compromettre leur personne ; d'autre part, le pouvoir qui la dirige est centralisé comme dans la SNC. Ils regrettent cependant que *« les actionnaires se soient laissés séduire par les plus folles espérances, et soient tombés dans les plus extravagantes exagérations. La mauvaise foi a compris tout ce qu'elle pouvait tirer de cette disposition des esprits ; elle a, par les assertions mensongères des prospectus, fait croire à des bénéfices impossibles ; elle a paru donner des garanties de crédit et de moralité en se plaçant sous le patronage nominal de personnes honorables ; elle a, en exagérant la valeur de l'apport social, absorbé en grande partie dans l'intérêt des fondateurs, les capitaux fournis par les commanditaires ; elle a trouvé dans le mécanisme même de la commandite, dans la forme des actions, des moyens de réaliser des avantages illicites, entièrement indépendants du succès des opérations sociales. »*¹

Selon Vuillefroy et Duvergier, le projet de loi de 1856 concilie dans une juste mesure la répression qui doit atteindre les actes coupables, et, l'indépendance qu'il faut laisser aux volontés privées dans la formation des contrats. La composition des conseils de surveillance, *« dans lesquels on entre, soit par faiblesse, soit par calcul, souvent avec de mauvais desseins, presque toujours dans la pensée qu'aucune responsabilité n'est attachée aux fonctions qu'on accepte »*⁴⁷, est donc revue par la loi du 17 juillet 1856. Cette loi réforme en effet les attributions du conseil de surveillance qui devient obligatoire, et elle constitue la première organisation légale de la surveillance dans les sociétés par actions.

¹ *Le Moniteur universel*, 1^{er} juin 1856. Corps législatif : séance du 31 mai 1856.

Le conseil de surveillance se compose d'au moins cinq membres qui doivent être actionnaires. Selon l'article 5, *« un conseil de surveillance, composé de cinq actionnaires au moins, est établi dans chaque société en commandite par actions. Ce conseil est nommé par l'assemblée générale des actionnaires immédiatement après la constitution définitive de la société, et avant toute opération sociale. Il est soumis à la réélection tous les cinq ans au moins : toutefois le premier conseil n'est nommé que pour une année »*. Le conseil doit alors vérifier les comptes *a priori*, établir un rapport annuel sur les inventaires et sur les propositions de dividendes émises par le gérant. C'est en effet la première fois que la loi définit la mission de contrôle. L'article 8 précise que *« les membres du conseil de surveillance vérifient les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société. Ils font chaque année un rapport à l'assemblée générale sur les inventaires et sur les propositions de distribution de dividendes faites par le gérant. »*

Vuillefroy et Duvergier pensent ainsi que *« disparaîtront des conseils de surveillance ces membres parasites, dont plusieurs peuvent avoir l'honnête pensée d'accorder un patronage honorable à d'utiles entreprises, mais dont la plupart sont choisis afin que leur nom serve en quelque sorte d'enseigne à la société, qui acceptent le mandat de surveillance qui leur est conféré sans avoir l'intention d'apporter à son accomplissement toute la diligence, toute l'exactitude que les actionnaires auraient le droit d'attendre d'eux. »*¹

Cependant ce système est dès sa naissance compromis par les responsabilités excessives qui pèsent sur les membres du conseil. En effet, selon l'article 10, *« tout membre d'un conseil de surveillance est responsable avec les gérants solidairement et par corps, 1° lorsque, sciemment, il a laissé commettre dans les inventaires des inexactitudes graves, préjudiciables à la société ou aux tiers ; 2° lorsqu'il a, en connaissance de cause, consenti à la distribution de dividendes non justifiés par des inventaires sincères et réguliers. »* Vuillefroy affirme que *« si les gens honnêtes, craignant d'assumer la responsabilité imposée aux gérants, aux fondateurs, aux membres des conseils de surveillance, effrayés par des pénalités qui ne peuvent atteindre que des actes coupables, devaient désormais refuser leur concours à la constitution et à l'administration des SCA, cela serait sans doute profondément regrettable. »*⁴⁸ C'est finalement cette situation qualifiée de regrettable qui se rencontrera

¹ *Le Moniteur universel*, 1^{er} juin 1856. Corps législatif : séance du 31 mai 1856.

suite à la promulgation de la loi de 1856. Cette responsabilité et l'incertitude pesant sur l'étendue du contrôle pouvant être exercé écartent, selon Hilaire (1989), « *les éléments les plus conscients et les plus sérieux des assemblées générales* ». Les constitutions des sociétés en commandite diminuent alors notablement malgré l'existence de l'autorisation gouvernementale nécessaire à la création des SA.

Cette loi qui institue des responsabilités excessives pour les membres des conseils de surveillance freine le développement des SCA. La volonté de l'Etat, selon Dougui (1981), est explicite : prendre la tutelle des capitaux et du mouvement des affaires en orientant les capitaux vers les SA, qui restent étroitement surveillées par l'administration. Dougui affirme que la politique économique de l'Etat et son plan de refroidissement de 1856 sont responsables de la chute du nombre de sociétés en France et du détournement des capitaux français vers l'étranger. Cela se traduit par l'affaiblissement de l'activité boursière et la privation pour les lanceurs d'affaires des disponibilités financières nationales.

Il n'existe alors plus véritablement de forme juridique adaptée à la vie économique de la seconde moitié du XIX^e. Le monde des affaires réclame par conséquent l'ouverture du marché à de nouveaux types de sociétés plus aptes à satisfaire les besoins grandissants de l'économie. Ainsi, lors de la séance du Sénat du 8 mai 1863, Chaix d'Est-Ange affirme que l'utilité d'une nouvelle forme sociale vient des embarras auxquels a donnée lieu la société en commandite. « *Les commanditaires se trouvaient placés entre une confiance aveugle qui pouvait entraîner la perte du capital social et une surveillance trop active qui pouvait les engager dans une responsabilité sans limites. La loi de 1856 a voulu parer à ces inconvénients. Mais cette loi, par les précautions prises contre les combinaisons frauduleuses, par la surveillance dont elle a entouré sa gestion, a paru mettre des entraves trop gênantes au développement de l'esprit d'association et détourner les capitaux qui se retiraient en effet des sociétés en commandite.* »¹ Il convient alors de créer un nouveau mode d'association libre de toute autorisation.

¹ *Le Moniteur universel*, 9 mai 1863, n° 129. Sénat : séance du 8 mai 1863.

Par ailleurs, la loi du 30 mai 1857¹ autorise les SA et autres associations commerciales, industrielles ou financières légalement constituées en Belgique à exercer leurs droits en France. En outre, pour relancer l'activité économique, le traité signé avec l'Angleterre le 13 janvier 1860 admet le principe du libre échange entre la France et l'Angleterre. Ce traité fait tout d'abord très peur aux entrepreneurs français : « *une terreur vague s'est emparée des imaginations. Les manufacturiers se plaignent, suivant leur habitude, beaucoup plus qu'il ne convient. Les consommateurs s'attendant à une baisse ont suspendu leurs achats, les commerces intermédiaires ont fait de même (...). Tout s'est arrêté (...). Si la raison ne prend pas le dessus, il peut en résulter une véritable crise* ». ² Il marque cependant le ralliement des libéraux à la politique économique de l'Empire. Ainsi, dès 1861, Block, dans le *Journal des économistes*³, choisit de réfuter les arguments présentés lors de la grande enquête industrielle de 1860, laquelle se faisait l'écho des inquiétudes et des plaintes des milieux des affaires qui redoutaient de ne pas faire face à la concurrence anglaise. Block passe en revue les différents secteurs de l'économie. Ainsi pour la métallurgie, les rendements en France sont certes inférieurs à ceux de l'Angleterre. Le charbon est plus rare et plus dissocié des mines de fer. Les procédés de la fonte à la houille ne sont pas encore généralisés. En revanche, les salaires français sont plus bas. Le libéralisme, selon Block, stimulera l'application des nouvelles techniques et réduira l'écart avec l'Angleterre. Il applique la même démarche pour les autres secteurs industriels. Si, dans l'ensemble, les coûts de fabrication demeurent plus élevés qu'en Angleterre et en Belgique, la concurrence contribuera à rationaliser la production. Le début des années 60 est également marqué par la crise sur les secteurs cotonniers jusqu'alors florissants. La guerre de sécession limite les approvisionnements en coton brut jusqu'au moment où les cotons originaires des Indes et de l'Égypte commencent à relayer les cotons américains. Les protectionnistes dénoncent les traités de commerce qui ont rendu la France plus vulnérable. Au contraire les libéraux estiment que la diminution de la main d'œuvre employée en 1861 n'est pas due à la crise mais au progrès de la mécanisation, stimulé par le traité de commerce. Celui-ci a donc mieux permis de résister à la concurrence anglaise. La montée du libéralisme est forte en cette seconde partie du XIX^e et même si les libéraux purs ont la nostalgie de l'entreprise individuelle aux dimensions humaines, ils admettent que le

¹ Selon l'article 1^{er} de la loi du 30 mai 1857, « *les sociétés anonymes et les autres associations commerciales, industrielles ou financières qui sont soumises à l'autorisation du gouvernement belge, et qui l'ont obtenue, peuvent exercer tous leurs droits et ester en justice en France, en se conformant aux lois de l'Empire.* »

² Jules Pautet, « Les chaires d'économie », *Journal des économistes*, juillet-septembre 1862, p 413-428, cité par Le Van-Lemesle (2004), p 165.

³ Le Van-Lemesle (2004), chapitre 4. Le ralliement à la politique économique de l'empire.

traité de commerce rend nécessaire des formes d'entreprises plus grandes pour faire face à la concurrence anglaise (Le Van-Lemesle, 2004).

La convention du 30 avril 1862 étend ensuite aux sociétés anglaises le droit d'exercer librement leurs activités en France. Or le Company Act de 1856, puis celui de 1862, adopte en Angleterre le principe de la libre création de sociétés de capitaux à responsabilité limitée. Comment ne pas donner aux français les mêmes armes qu'à leurs concurrents britanniques ? Comme l'indique Lescoeur en 1877 dans son essai historique et critique sur la législation des sociétés commerciales en France et à l'étranger¹, « *singulière situation que celle qui résultait du Code du Commerce et des lois de 1856 et 1857 ! Le législateur réservait toutes ses restrictions, toutes ses rigueurs pour les sociétés qui se formaient en France ; il ne se montrait libéral qu'à l'égard des autres* ».

C – Les prémices de l'enseignement commercial

Au début du XIX^e, la comptabilité est un simple accessoire des opérations commerciales. Faure (1928) décrit le sentiment particulier qu'éprouve l'opinion publique à l'égard du teneur de livres, perçu comme « *une sorte d'alchimiste murmurant des formules cabalistiques, en vertu d'on ne sait quelle initiation mystérieuse.* » Physiquement, on ne le concevait « *qu'avec un crâne chauve, d'épaisses lunettes, des manches de lustrine, une plume d'oie derrière l'oreille. Elle s'esclaffait en apprenant qu'il se livrait à des recherches pour découvrir la cause d'une erreur de dix-sept centimes* ». Il retient deux motifs principaux à cette image peu prestigieuse du comptable : la prospérité générale du commerce, ce qui sous-entend que le suivi précis de la marche des affaires est peu utile, et la médiocre formation des teneurs de livres.

La technique comptable demeure encore au début du XIX^e une affaire de praticiens (Labardin, 2008). Les auteurs comptables tirent leur légitimité de la pratique car rares sont encore les enseignants. Puis l'idée apparaît que le commerce pourrait s'enseigner comme le défend Roux (1800, p. 311-312) : « *Il est des connaissances qui ne peuvent s'acquérir que par la pratique, je le sais, et je suis loin d'espérer que les élèves que des écoles auraient formés, puissent jamais distinguer les qualités des matières, les sortes d'étoffes qu'ils n'auront pas manipulés.*

¹ Cité par Foos (2001).

Mais il est une instruction préparatoire, des connaissances générales, un système de comptabilité enfin qui peuvent être enseignés dans des écoles, et qu'il est essentiel de connaître. La comptabilité, les combinaisons de changes, les rapports des monnaies entr'elles, les usages des nations diverses, la législation commerciale peuvent s'apprendre plus facilement dans des écoles que chez des négociants. Tout dépend ici de la méthode qu'on peut adopter : si elle est bonne, si on en sait combiner avec sagesse les éléments et l'application ; si on a l'art de créer dans ces écoles un commerce simulé ; si on l'agrandit avec précaution ; si on l'étend graduellement sur tous les objets connus, il me semble que l'instruction doit être facile, et que l'on peut dans des écoles semblables réunir à la théorie les avantages de la pratique. »

Une première école de commerce est créée en 1781 à Mulhouse (Maffre, 1984). Les écoles, en l'absence quasi-totale d'enseignement commercial, se charge alors d'enfants très jeunes (11 ans accomplis). Les matières principales sont les langues (allemand, français, anglais et italien), l'histoire, la géographie, l'arithmétique mathématique et mercantile, un cours raisonné de commerce pratique, la physique (lien concret avec les produits vendus), la religion (protestante), la calligraphie, et l'orthographe nécessaire aux écritures. Mais cette tentative est limitée dans une ville qui n'appartient d'ailleurs pas au royaume de France. En 1788, l'école compte uniquement 12 élèves.

C'est au lendemain de la Révolution Française qu'a lieu le premier mouvement significatif de création d'écoles de commerce. En 1807, le bordelais Boucher¹, auteur de divers ouvrages de droit commercial et maritime ainsi que de manuels de tenue des livres, a pour projet la création d'une école de commerce mais ce projet est invalidé par le conseil général du commerce pour qui l'éducation commerciale ne peut relever que de l'apprentissage. Dès 1812, une première école de commerce est créée en Alsace mais elle ferme après seulement sept années d'existence, faute de soutiens suffisants (Scheppler, 1928). 1815 marque l'ouverture de l'Académie de commerce créée par deux négociants, Van Acker et Legret, à Paris. Selon Maffre (1984), ces institutions se multiplient dans l'ensemble du royaume mais beaucoup n'ont qu'une existence éphémère et ont laissé peu de traces.

¹ Pierre Boucher a notamment publié trois éditions de « *la science des négociants et teneurs de livres* » en 1799-1800 puis 1803 et 1810, en apportant des innovations techniques majeures à l'œuvre de De La Porte, notamment pour les secteurs marchand et agricole (Moussali et alii, 2009).

En 1819, des négociants, des industriels et des banquiers¹ créent à Paris l'école spéciale du commerce dont le but est de former des cadres du commerce au plus haut niveau. L'école ouvre ses portes en 1820 avec 60 élèves. Il faut avoir au moins 15 ans pour y entrer et le cursus dure 3 ans. La sélection au cours des études est très rigoureuse. Les cours de comptabilité, langue et géographie économique sont les plus importants en volume horaire. Ainsi, en 1823, l'enseignement est réparti en trois comptoirs, correspondant aux trois années d'études (Maffre, 1984). Le 1^{er} comptoir a pour objectif le perfectionnement de l'écriture dans le genre commercial et comprend des cours d'arithmétique commerciale, de géographie, de statistiques. L'on y développe les connaissances pratiques sur tout type de marchandises. Le 2nd comptoir porte sur les calculs de change et d'arbitrage, la conversion des monnaies, les poids et les mesures, la correspondance, les règles et usages du commerce, la comptabilité commerciale ou la tenue des livres à partie double, la législation commerciale. Les cours de marchandises, de géographie et de statistiques se poursuivent. Enfin, la 3^{ème} année consiste en la mise en application de tout ce qui a été appris durant les deux premières années. Après des débuts heureux, l'école connaît de graves difficultés lors de la révolution de juillet en raison de charges trop lourdes (Léautey, 1886, p 6). Elle est reprise en main par Adolphe Blanqui, disciple de Say, qui prend en charge les cours d'économie politique. L'école, soutenue par les milieux libéraux industrialisants, une bourgeoisie souvent marginale et marquée par le protestantisme, est jugée par le gouvernement comme une « *véritable machine de guerre* » des libéraux (Maffre, 1984, p 42). Selon Grelon (1997), on reproche à l'école spéciale de commerce l'analyse antigouvernementale conduite par ses enseignants ainsi que la tiédeur religieuse de ses élèves.

Sous la Monarchie de Juillet, les relations entre l'école spéciale de commerce et l'Etat deviennent plus cordiales. Le député Girardin mène le projet de créer une Faculté des sciences agronomiques, industrielles et commerciales regroupant l'Ecole centrale, l'Ecole spéciale de commerce et les cours du Muséum. Parallèlement, le ministère du Commerce souhaite que se développe un véritable système d'enseignement technique. Mais aucun projet ne voit le jour.

Durant le Second Empire, l'école spéciale de commerce rencontre de sérieuses difficultés. Le flux des étudiants étrangers, qui constituaient la moitié des effectifs après la crise de 1848, se tarit dans un contexte de protectionnisme militant. Cependant, elle obtient la reconnaissance

¹ Le Van-Lemesle (2004) cite les principaux fondateurs de l'école spéciale du commerce : le baron Ternaux, Lafitte, Chaptal et Casimir Perier.

officielle du ministère du Commerce en 1852. Ses diplômes sont avalisés par l'Etat et elle devient l'Ecole Supérieure de Commerce de Paris. Elle reste pendant près de 40 ans le seul établissement de ce genre en France. A la fin de 1869, l'école compte 82 élèves dont 57 français et 25 étrangers (Maffre, 1984).

Parallèlement à cet établissement d'enseignement supérieur, Pigier père crée en 1850 un établissement purement primaire : l'école pratique du commerce et de comptabilité, dont l'objectif est de « *former le plus rapidement possible des employés au courant des usages commerciaux et des teneurs de livres exercés aux différentes méthodes* » (Léautey, 1886, p. 266). Les débuts de l'école sont modestes et le projet nettement moins ambitieux que celui de l'ESC Paris mais il marque la volonté d'enseigner la technique comptable non pas uniquement par la pratique mais à l'aide de cours mêlant l'enseignement de concepts et la simulation de la pratique.

Ainsi le programme de l'école Pigier s'enchaîne comme suit :

1. Notions élémentaires de commerce acquises en s'exerçant aux fonctions mêmes des employés de commerce.
2. Pratique de la tenue des livres auxiliaires, enregistrement par l'élève sur ces livres des diverses opérations qu'il fait ou voit faire.
3. Etude comparative des diverses méthodes comptables faite au moyen de livres authentiques provenant de maisons de commerce ayant cessé d'exister.
4. Travaux pratiques faits au bureau sous la direction des comptables de la maison, tels que : apurement de comptes, pointage, reports aux grands-livres, etc.
5. Travaux pratiques faits en ville chez les commerçants en qualité d'aide comptable (Léautey, 1886, p 284).

L'enseignement commercial en France au XIX^e conserve donc une position marginale et l'on note la quasi absence d'école de commerce. Maffre (1984) met en avant plusieurs facteurs pouvant l'expliquer : la mauvaise presse de l'enseignement commercial qui reste cantonné généralement à un niveau primaire et à qui l'on préfère les études classiques menant aux professions libérales, la conviction que l'apprentissage demeure le *nec plus ultra* de la formation commerciale et l'attitude réservée de l'Etat qui partage le préjugé général selon lequel l'enseignement commercial est inutile.

Cependant, durant le Second Empire, les mentalités paraissent évoluer. Le modèle du commerçant mis en avant par les défenseurs de l'enseignement commercial est un homme vertueux, amoureux de la paix et nécessairement savant. Les professionnels de la comptabilité peuvent espérer une amélioration des pratiques comptables grâce à cet enseignement en pleine construction.

D – La prise de conscience de la nécessité du contrôle et l'influence anglo-saxonne

La suppression de l'autorisation gouvernementale, perçue par l'opinion comme la garantie d'un succès futur des SA, implique la mise en place obligatoire d'organes de contrôle pour les SA, destinés à rassurer les actionnaires sur la qualité et l'exactitude des informations comptables communiquées lors des assemblées générales. Ce terme de garantie est d'ailleurs présent dans les débats du Corps législatif sur le projet de loi sur la réforme des sociétés de 1863. Du Miral, rapporteur de la commission chargée d'examiner ce projet de loi, présente en effet l'institution des commissaires comme « *une garantie de la bonne administration des administrateurs* »¹. Ollivier, également membre de la commission, explique qu'on ne peut objecter qu'avec la liberté, les tiers seront privés de la protection utile que leur assure l'examen du Conseil d'Etat. Selon lui, l'autorisation est une protection inefficace et insuffisante, le Conseil d'Etat ne pouvant juger du mérite des affaires qu'on lui soumet. La forme même de la SA est une réelle garantie pour les actionnaires car, dans la SA, « *tout est connu* ». Les assemblées générales sont tenues de manière sérieuse grâce à la communication par avance des rapports (copie du bilan et rapport du commissaire) aux actionnaires.

De plus, la France n'est pas sans se tenir informée des modifications législatives intervenant Outre Manche. Dans le *Company Act* de 1862, qui marque le véritable essor des sociétés *limited*, il n'y a pas de réelle référence à la nomination d'un censeur mais il existe pour les actionnaires la faculté de demander au *Board of Trade* de désigner des inspecteurs, pour procéder, s'il y a lieu, à l'examen de la situation de la société. Est également joint à la loi un modèle de statuts contenant des dispositions permettant la nomination d'*auditors*. Selon Montsarrat (1939), c'est donc par une simple suggestion du législateur que les auditeurs font leur entrée dans la vie des sociétés anglaises.

A la différence de la perception française, le métier de comptable jouit en Angleterre d'un certain prestige. Pour s'en assurer, il suffit de reprendre la correspondance de Walter Scott qui écrit en 1820 : « *Si mon neveu est sérieux, prudent; s'il a le goût d'une vie sédentaire et d'occupations paisibles ; si, en même temps, il est versé dans les sciences mathématiques, ou a des dispositions pour en étudier les parties les plus ardues, il ne pourrait trouver meilleure*

¹ *Le Moniteur universel* (1863), 5 mai 1863, n° 125. Corps législatif : discussion générale.

voie que celle de comptable. C'est une profession hautement respectable et dans laquelle, s'il est attentif et diligent, grâce aux appuis que je pourrais lui donner, il doit réussir. »¹

A l'origine, l'*accountant* est un homme de loi, un gérant de biens. En 1853, se fonde en Ecosse à Edimbourg l'*Institute of Accountant*, association de techniciens de la comptabilité dont le but est de réserver à ceux disposant d'aptitudes ou de titres l'exercice de la profession et, dans la mesure du possible, l'usage exclusif du titre d'*accountant*.² Cette association est dotée de la personnalité morale en 1854 et les membres de cette association sont les premiers à porter le titre de *chartered accountant*. En 1867, deux autres associations sont reconnues par charte royale en tant que personne morale : l'institut des comptables et actuaires de Glasgow et l'association d'*accountant* d'Aberdeen. Ont désormais seuls le droit de porter le titre de *chartered accountant*³ les membres de ces trois associations. Cette sorte d'accréditation obtenue par charte royale Outre Manche ne pourrait-elle pas servir de modèle à l'Etat français pour ainsi agréer certains professionnels jugés aptes à tenir les livres des sociétés commerciales?

Toutes les conditions semblent donc réunies pour mettre fin à l'autorisation gouvernementale pour la création des SA. Le libéralisme ambiant, le fait qu'il n'existe plus véritablement de forme sociale adaptée à la vie économique de cette seconde moitié du XIX^e, militent en faveur de la création d'une forme libre d'association. De plus, l'*intuitu personae* disparaît des sociétés de capitaux dans lesquelles les parts ou actions sont librement cessibles, qui se forment entre personnes ne se connaissant pas. La propriété du capital est de plus en plus dissociée de la gestion. Les actionnaires ne peuvent confier de manière aveugle leurs capitaux à un ou plusieurs directeurs sans vérifier la qualité de l'administration de la société. L'instauration du commissariat aux comptes représente donc un moyen de regagner la

¹ Memoirs of Sir Walter Scott (1818-1821), p 225. « If my nephew is steady, cautious, fond of sedentary life and quite pursuits, and at the same time proficient in arithmetic, and with a disposition towards the prosecution of its highest branches, he can not follow a better line than that of accountant. It is highly respectable – and is one in which, with attention and skill, aided by such opportunities as I may be able to procure for him, he must ultimately succeed.”

² L'*accountant* est avant tout le conseiller comptable, financier et fiscal de l'entreprise. Il exerce également les fonctions d'auditeur de sociétés à responsabilité limitée et peut être également liquidateur de sociétés, syndic de faillite, administrateur aux termes d'un concordat, séquestre pour le compte des créanciers, exécuteur testamentaire... De nombreux auteurs ont traité de la profession comptable en Ecosse au XIX^e, notamment Walker (1991, 1995), Shackleton (1995), et Lee (1996).

³ On pourrait le traduire par comptable agréé, l'agrément tenant ici au fait d'appartenir à l'association elle-même agréée par charte royale.

confiance des investisseurs. Outre Manche, les sociétés *limited* créées librement depuis 1860 peuvent recourir au *chartered accountant* pour la certification de leurs comptes. Sans doute ce modèle anglo-saxon influence-t-il également le législateur. C'est dans ce contexte que la loi du 23-29 mai 1863 crée une nouvelle forme de société, la SARL, SA qui peut être formée librement mais dont le capital ne peut excéder 20 millions. La loi impose dans ces SARL la nomination par l'assemblée générale des actionnaires d'un commissaire aux comptes dont les attributions sont proches des pratiques censoriales observées dans les SA autorisées.

Conclusion du premier chapitre

L'entreprise de l'Ancien Régime est donc avant tout une entreprise marchande, où *l'intuitu personae* et le secret des affaires demeurent prépondérants. Aussi le contrôle reste quasiment inexistant au XVIII^e : on trouve uniquement des syndics et des commissaires du Roi dans les grandes compagnies coloniales, telle la Compagnie des Indes. Les organes de contrôle ont pour but la protection d'un unique actionnaire : le Roi. La Révolution Française met fin aux privilèges, les grandes compagnies et leurs organes de contrôle disparaissent.

Au XIX^e, le développement du grand commerce et de l'industrie, leur infrastructure matérielle et financière, appellent la réunion de capitaux importants qu'une seule personne ou qu'un groupe réduit d'associés ne saurait apporter. Les SA jouent alors un rôle économique important mais, restent soumises, depuis le Code de Commerce de 1807, à l'autorisation gouvernementale préalable à leur création. Des organes de contrôle spécifiques à chaque SA se mettent souvent en place comme les censeurs puis les commissaires aux comptes. On les rencontre en effet dans 40% des SA autorisées. Cependant, sous la pression des administrateurs et par l'absence dans le Code de Commerce de 1807 de traitement de la question du contrôle, ces mécanismes de contrôle des comptes sont non seulement de moins en moins fréquents dans les statuts ou avis d'autorisation mais leur rôle et leur pouvoir d'investigation se délitent au fil du temps. Ce constat n'est pas sans rappeler celui établi par Lemarchand (1995) au sujet des clauses d'amortissements figurant dans les statuts des SA autorisées. « *Alors que la proportion de statuts contenant une clause d'amortissement progresse régulièrement à partir des années 1820, elle connaît un très net fléchissement sous le Second Empire* ». Cette même tendance est relevée par Lefebvre-Teillard (1985) qui distingue trois périodes dans l'intervention de l'administration : une phase d'observation

(1807-1827), une phase d'élaboration (1827-1848) qui se traduit par une intense activité du Conseil d'Etat puis la fin des initiatives (1848-1867), au cours de laquelle disparaissent les clauses d'amortissement et s'amoindrissent les dispositifs de contrôle soit en disparaissant des statuts soit par la mise en œuvre de procédures moins contraignantes. L'interventionnisme de l'Etat cède le pas au laissez-faire.

Au milieu du XIX^e, le libéralisme ambiant prône la suppression de l'autorisation gouvernementale. Il n'existe plus de forme juridique adaptée aux besoins grandissants de l'économie pour la création de sociétés de capitaux. La réforme de la loi sur les sociétés commerciales devient urgente et la confiance des investisseurs doit être garantie, même en cas de suppression du contrôle administratif. Les lois de 1863 et 1867, qui réforment le droit des sociétés commerciales, sont alors les actes de baptême du commissariat aux comptes. Les pratiques observées dans les SA autorisées serviront de référence au législateur pour rédiger ces nouveaux textes.

Chapitre 2. 1863 – 1935 : L’audit légal, une fonction honorifique et formelle

La réforme de la loi sur les sociétés commerciales de 1863 et 1867 a pour objectif de renforcer la confiance des investisseurs et l’un des dispositifs envisagés pour cela est l’obligation de la présence de commissaires aux comptes nommés par l’assemblée générale des actionnaires dans toutes les SA. Néanmoins, le commissaire aux comptes qui est défini par la loi comme le mandataire des actionnaires est dans les faits l’homme du conseil d’administration. Les formations comptables se développent mais ne semblent pas bénéficier aux commissaires choisis non pas pour leurs compétences techniques mais pour la qualité de leurs relations avec les administrateurs. Le contrôle demeure illusoire et formel. Vers les années 30, la réforme du commissariat aux comptes est à l’ordre du jour en raison de nombreux projets de lois déposés pour réformer la législation sur les sociétés commerciales, de l’observation des pratiques du contrôle des comptes chez les principaux voisins européens de la France et d’une forte demande de moralisation du monde des affaires.

Après avoir présenté dans la première section les dispositions des lois de 1863 et 1867 afin de mieux comprendre les attributions et rôles du commissaire aux comptes, nous étudierons dans la seconde section les formations comptables qualifiantes pour l’exercice du commissariat aux comptes. Malgré ces formations, nous verrons dans la troisième section que le commissaire aux comptes ne dispose pas d’une qualification suffisante pour exercer sa mission, qu’il demeure l’homme du conseil d’administration et que le chemin vers la professionnalisation de cette fonction est encore long et semé d’embûches. Enfin, dans une quatrième section, nous montrerons pourquoi la réforme de l’audit légal devient nécessaire au début des années 30.

Section 1. Les lois de 1863 et 1867, actes de baptême du commissariat aux comptes : quelle mission pour le vérificateur des comptes ?

Si la loi de 1863 est proche des pratiques censoriales observées dans les SA autorisées du XIX^e, la loi de 1867 instaure une mission temporaire pour le commissaire aux comptes. La teneur de cette mission est précisée dans les manuels comptables et par divers praticiens à la fin du XIX^e mais d'ores et déjà, de vives critiques s'élèvent contre cette loi.

§ 1 – Les pratiques censoriales reprises par la loi de 1863

La loi de 1863 constitue une première étape vers la libéralisation des sociétés anonymes. Afin de garantir la qualité des informations financières présentées aux actionnaires, elle instaure une mission permanente pour le commissaire aux comptes, prenant ainsi en compte l'expérience passée du contrôle censorial.

A – Une première étape vers la libéralisation des SA

La loi de 1863 ne libère que partiellement la constitution de ce type de sociétés de l'emprise du gouvernement avec la création d'une SARL, dont le capital social ne peut excéder 20 millions de francs. Selon l'article premier, *« il peut être formé, sans l'autorisation exigée par l'article 37 du Code de Commerce, des sociétés commerciales dans lesquelles aucun des associés n'est tenu au-delà de sa mise. Ces sociétés prennent le titre de sociétés à responsabilité limitée. »* L'article 2 précise que *« le nombre d'associés ne peut être inférieur à sept »* mais, selon l'article 3, *« le capital social ne peut excéder vingt millions de francs. »*

Selon Lefebvre-Teillard (1985), bien que l'Empereur et surtout son ministre du Commerce Rouher semblent acquis à l'idée d'une libéralisation prudente de la législation sur les sociétés commerciales, il existe encore de nombreux obstacles. L'unanimité est loin d'être faite au sein du gouvernement. Le Conseil d'Etat lui même a raidi sa position suite aux attaques déjà

évoquées contre la loi de 1856.¹ Il y a des résistances certaines, surtout dans le public des commerçants de moyenne importance, qui ont peur de la concurrence que les SA libérées pourraient faire à leurs propres sociétés qui restent des sociétés de personnes. Ils pensent en effet que la responsabilité personnelle est l'âme et la vie du commerce. Le député Ollivier² cite ainsi les négociants des ports du Havre, de Marseille, de Bordeaux pour qui « *il n'y a pas de bonne affaire, d'affaire sûre que lorsqu'on est en présence de quelqu'un qui réponde corps pour corps de ses opérations et qui offre en gage à ses créanciers son patrimoine tout entier.* » Selon Dougui (1981), les milieux conservateurs, hostiles à la réforme, voient en la libération des sociétés de capitaux une immunité insensée accordée aux associés des SARL alors que les patrons des sociétés de personnes risquent leur fortune et leur honneur dans des opérations qui peuvent déboucher sur leur perte. Les administrateurs affranchis de tout risque personnel sont mieux placés pour être plus hardis et plus entrepreneurs. Ils peuvent ainsi courir le risque d'engager leurs sociétés dans des opérations hasardeuses pouvant altérer le capital et réduire les dividendes.

La loi de 1863 ne libère donc que partiellement la création des sociétés par actions de l'emprise du gouvernement. La constitution des SA dont le capital social est supérieur à 20 millions de francs reste soumise à l'autorisation gouvernementale.

B – Une mission permanente pour le commissaire aux comptes, proche des pratiques censoriales

La nouvelle loi institue une mission permanente pour le commissaire des SARL à l'aide de moyens d'investigation étendus. Le mot « commissaire » apparaît pour la première fois dans la législation commerciale française et l'article 15 définit ainsi sa mission : « *l'assemblée générale annuelle désigne un ou plusieurs commissaires, associés ou non, chargés de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs.* » Nous retrouvons donc ici la mission traditionnelle des censeurs et commissaires présents dans les SA autorisées du XIX^e : l'examen des comptes des administrateurs et la présentation d'un rapport à l'assemblée

¹ La loi de 1856 a été vivement critiquée car sa réforme du conseil de surveillance des sociétés en commandite par actions est jugée trop extrême. Le système semble être dès sa naissance compromis par les responsabilités excessives pesant sur les membres du conseil de surveillance des SCA (Hilaire, 1989).

² *Le Moniteur universel*, 5 mai 1863, n° 125. Discussion générale.

générale. La nomination du commissaire par l'assemblée générale, ce qui était le cas dans toutes les SA étudiées (sauf présence d'un commissaire du gouvernement), est ici conservée. Cependant, aucun critère d'éligibilité n'est précisé dans cet article. La qualité d'actionnaire, présente généralement dans les SA autorisées (dont les assemblées générales désignaient *en leur sein* le ou les commissaires), n'est pas obligatoire.

De plus, la loi de 1863 institue une mission permanente pour le commissaire aux comptes avec des moyens d'investigation très étendus puisque, selon l'article 16 : « *les commissaires ont droit, toutes les fois qu'ils le jugent convenable, dans l'intérêt social, de prendre communication des livres, d'examiner les opérations de la société et de convoquer l'assemblée générale.* » Ceci n'est pas sans rappeler les pouvoirs d'investigation des censeurs des SA étudiées précédemment. Cet article heurte cependant quelque peu la sensibilité des dirigeants de l'époque qui y voient la possibilité d'un antagonisme fâcheux entre commissaires et administrateurs avec une atteinte au principe de direction unique, indispensable selon eux à la bonne marche des affaires. Lors de la discussion du Corps législatif du 5 mai 1863, à propos des articles 15 et 16 du projet de loi¹, Javal, député de l'Yonne, perçoit le commissaire comme « *un étranger qui vient examiner les livres, contrôler vos affaires. (...) Voilà des hommes investis d'un pouvoir extraordinaire et qui peuvent certainement jeter du trouble dans les affaires de la société s'ils ne sont pas des hommes parfaitement modérés.* » Du Miral, rapporteur du projet de loi, apporte une première réponse aux inquiétudes formulées par Javal² : si les pouvoirs détenus par les commissaires paraissent « extraordinaires », ils sont le pendant de la responsabilité juridique qui leur incombe. Comme le stipule l'article 26, « *l'étendue et les effets de la responsabilité des commissaires envers la société sont déterminés d'après les règles générales du mandat.* » Les commissaires sont par conséquent tenus responsables des fautes, des malversations, des abus qu'ils pourraient commettre dans l'exercice de leur mandat. Et du Miral de conclure ainsi la discussion : « *l'institution elle-même est excellente ; c'est une garantie de la bonne administration des administrateurs.* »

La loi de 1863 reprend donc les pratiques des censeurs observées dans les SA autorisées appartenant à la première catégorie de contrôle statutaire³ et créées durant les premières

¹ *Jurisprudence Générale Dalloz*, 1863, Commentaires de la loi du 23-29 mai 1863.

² *Le Moniteur universel*, 5 mai 1863, n° 125, Corps législatif.

³ Cf. chapitre 1, section 2.

années du régime d'autorisation. La mission d'examen des comptes est une mission permanente, dans le cadre d'un mandat d'une année, avec des moyens d'investigation étendus : examen des livres et des opérations de la société à toute période de l'année, possibilité de convoquer l'assemblée générale des actionnaires.

Cependant, la question de la libéralisation des SA continue de se poser, le plafond des vingt millions étant trop bas pour concurrencer les *Joint Stock Companies Limited* qui se développent Outre Manche.¹ L'insuffisance des capitaux est considérée, par la presse économique et financière, comme la cause principale d'infériorité vis-à-vis des anglais. La législation française lui apparaît désuète et arriérée non seulement par rapport au droit anglais mais aussi par rapport à l'état de développement économique du pays. Les besoins en capitaux sont élevés alors que l'accès libre aux sociétés de capitaux demeure bloqué par un capital maximal de 20 millions de Francs. Selon Dougui (1981), la loi est jugée décevante par les milieux d'affaires qui s'attendaient à la libération totale. Quant aux parlementaires, ces derniers mettent en avant le fait que la forme juridique de la SARL libre est désormais plus utilisée que celle de la SA autorisée. On compte en effet 10 SARL créées en 1863, 59 en 1864 et 104 en 1865 alors que les nouvelles SA sont au nombre de 6 en 1857, 13 en 1858, 12 en 1859 et 13 en 1865.²

§ 2 – La loi du 24-27 juillet 1867 : une mission temporaire pour le commissaire aux comptes

La loi de 1867 n'est pas une loi de circonstance ou un essai mais une réglementation complète des sociétés par actions. Granger (1951) en veut pour preuve la longueur des rapports des différentes commissions et l'exposé des motifs de la loi, qui représentent environ 300 pages, ainsi que la durée importante des débats parlementaires qui se sont poursuivis pendant plus d'un mois.

Dans l'exposé des motifs, Duvergier, conseiller d'Etat, recense les idées générales qui ont présidé à l'élaboration de la loi de 1867 :

- Le principe de la liberté des conventions ;

¹ *Le Moniteur universel*, 18 juillet 1867, n°199, discours de Hubert-Delisle. « *En Angleterre, où cette forme d'association a pris naissance, on a vu, depuis 10 ans, ces institutions s'élever à 3 474, embrassant un capital réuni de 5 milliards.* »

² *Le Moniteur universel*, 29 mai 1867, n° 149, Corps législatif.

- Le principe selon lequel *« l'autorité ne doit pas indiscretement se mêler aux transactions privées, dans la crainte qu'avec le désir louable de donner un concours utile, elle ne fasse que créer des illusions ou des difficultés. »*¹

La mesure phare de la loi du 24-27 juillet 1867 est la suppression définitive de l'autorisation gouvernementale qui conduit à la mise en place d'organes de contrôle. La nomination d'un commissaire est obligatoire pour toutes les SA mais sa mission devient temporaire. En ce qui concerne les SCA, la loi de 1867 amende le fonctionnement de leur conseil de surveillance.

A – La suppression de l'autorisation gouvernementale pour toutes les SA et la nomination obligatoire de commissaires

Selon le député Ernest Picard, le projet de loi de 1867 est un *« système absolument nouveau qui est la négation du système de 1856 et qui, comme premier point, reconnaît et constate l'impuissance où est le gouvernement de réprimer les fraudes et les abus. Il vient déclarer cette impuissance en demandant au Corps législatif de laisser la commandite elle-même plus libre et, d'autre part, la liberté de l'anonymat, la liberté des SA. »*²

Le député Ollivier précise qu'il faut suivre la coutume commerciale qui a poussé à la liberté de création des SA. Cette pratique commerciale, pour ne pas être limitée par le capital de la SARL, a créé des actions au porteur dans les sociétés en commandite. Le gérant de la commandite continuait cependant à être le maître absolu. La coutume a donc mis en place la révocation *ad nutum* du gérant.³ Durant la même séance parlementaire, le ministre de l'Agriculture, du Commerce et des Travaux publics, Forcade de la Roquette, ajoute que la SARL, depuis son institution en 1863, est devenue plus usitée que la SA et que dans cette situation, le gouvernement a cru devoir renoncer à son autorisation.

Le Sénat s'interroge également sur la suppression de l'autorisation gouvernementale. Ainsi, Hubert-Delisle, rapporteur de la commission sénatoriale chargée d'examiner le projet de loi sur les sociétés commerciales, recense les différents motifs conduisant à la suppression de l'autorisation gouvernementale⁴ :

¹ Conseil d'Etat, session 1865 n° 102, exposé des motifs. Archives nationales, F/12/6833 A.

² *Le Moniteur universel*, 28 mai 1867, n° 148. Discussion générale.

³ *Le Moniteur universel*, 29 mai 1867, n° 149. Discussion générale.

⁴ *Le Moniteur universel*, 18 juillet 1867, n° 199. Rapport de Hubert-Delisle sur la loi relative aux sociétés commerciales.

- La nécessité de laisser une plus grande liberté présider aux conventions des parties,
- Les connaissances plus étendues du public relativement aux opérations financières,
- Le remplacement de l'autorisation par de sérieuses garanties pour ne pas livrer les actionnaires à toutes les imprudences et les fraudes que la liberté absolue pouvait faire redouter,
- Le fait d'accorder le même droit aux sociétés françaises qu'aux sociétés anglaises à responsabilité limitée, lesquelles peuvent s'implanter librement en France.

La commission sénatoriale souhaite ainsi étendre le régime de la SARL à toutes les SA. Hubert Delisle explique en effet que *« les sinistres pronostics qui avaient accueilli la nouvelle loi (celle de 1863) ne s'accomplirent pas, et l'on vit au contraire les SARL suivre une carrière rapide : 52 associations eurent lieu, employant un capital de 80 millions, et ce chiffre se fut élevé bien au-delà si la limitation de 20 millions n'avait pas contrarié des fondateurs. En Angleterre, où cette forme d'association a pris naissance, on a vu, depuis dix ans, ces institutions s'élever à 3 474, embrassant un capital réuni de 5 milliards. »*

Duvergier rappelle au Conseil d'Etat¹ les services rendus par les SA à l'industrie et au commerce en citant en exemple celles formées pour la construction et l'exploitation des chemins de fer. *« Longtemps on a cru que les SA conciliaient tous les droits et tous les intérêts, que l'autorisation et la surveillance du gouvernement donneraient aux capitaux une entière sécurité et offraient aux tiers les meilleures garanties qu'ils pussent avoir »*. Mais Duvergier note un changement notable récent dans les esprits. *« On a paru moins touché des garanties qu'elle (l'intervention de l'autorité publique) offrait que des difficultés et des lenteurs qu'elle pouvait faire naître. »* Aussi la loi de 1863 sur les SARL peut être perçue comme une sorte de test pour *« laisser le temps aux avantages d'un régime plus libre de se manifester et attendre que l'expérience eut permis de les apprécier »*. Si l'intervention de l'autorité n'a pas été sans utilité pour la formation des SA et qu'elle a contribué à leur bonne administration, Duvergier estime qu'elle *« n'est pas un élément indispensable de cette espèce de sociétés »*. Quelles seraient les conséquences de la suppression de l'autorisation ?

- La sincérité et la valeur des apports pourraient être mises en question. Duvergier souligne que des précautions sont prises sur ce point par le projet.

¹ Conseil d'Etat, session 1865 n° 102, exposé des motifs. Archives nationales, F/12/6833 A.

- L'absence de jugement sur les personnes constituant la SA. Selon Duvergier, chaque personne intéressée est aussi bien placée que l'administration pour juger de la condition, de la moralité et de la solvabilité des gens avec qui elle traite.

De plus, le contrôle de l'administration a rencontré de nombreux obstacles pour pouvoir être exercé sérieusement :

- Le nombre considérable de sociétés,
- Les bilans déposés qui ne pouvaient révéler les fautes ou fraudes des administrateurs,
- L'absence de vérifications plus approfondies qui auraient pu faire naître des soupçons sur l'état des sociétés les plus solides et compromettre leur existence.

Auparavant, le fonctionnement des SA, la division du capital social en actions étaient méconnus. Aujourd'hui, *« toutes les classes ont, en matière de commerce, d'industrie et de finances, assez de lumières et d'expérience pour être considérées comme majeures et traitées comme telles. »* Duvergier conclut que *« la législation doit s'en remettre à la prévoyance et à l'activité de l'intérêt individuel »*.

En outre, selon le rapport de la Chambre de commerce de Clermont Ferrand établi en 1885¹, *« l'application du régime d'autorisation idéalisé comme un rêve n'obtient d'autre résultat que d'engager la responsabilité du gouvernement qui, ayant la faculté d'accorder ou de refuser l'autorisation, pouvait toujours être ainsi accusé d'un excès de rigueur ou d'un abus de favoritisme. »* Ce rapport explique que la suppression de l'autorisation gouvernementale s'inscrit dans la volonté de *« faciliter le développement du principe de l'association, le mettre à la portée des humbles aussi bien que des puissants de ce monde. Pour cela il a voulu le dégager d'entraves inutiles, en accordant à la liberté des conventions tout ce que n'exigeraient pas le respect de la morale, l'intérêt des tiers, celui des associés, c'est-à-dire l'intérêt même du commerce et de l'industrie pour lesquels l'association ne serait qu'un leurre, si elle n'était entourée de sérieuses garanties. »*

La loi de 1867 abroge donc la loi de 1863 et met fin à la procédure d'autorisation gouvernementale. L'article 21 précise qu' *« à l'avenir, les sociétés anonymes pourront se former sans l'autorisation du gouvernement. »* Il est donc mis un terme au régime spécifique des SARL qui devient celui de toutes les SA. La suppression de l'autorisation

¹ Les chambres de commerce ont toutes été interrogées sur le projet de loi de réforme des sociétés commerciales en 1884-85. Le rapport de la Chambre de commerce de Clermont Ferrand est présenté lors de la séance parlementaire du 26 décembre 1885. Les articles portant sur le commissariat aux comptes ne sont pas modifiés par ce projet de loi. Archives nationales, F/12/6833 B.

gouvernementale, perçue par l'opinion publique comme la garantie d'un futur succès des SA, implique la mise en place d'organes de contrôle destinés à rassurer les futurs actionnaires sur la qualité et l'exactitude des informations financières comptables communiquées lors des assemblées générales.

Selon Bennecib (2004), la naissance du contrôle légal par un commissaire s'officialise réellement en 1867 dans le sens où cet organe de contrôle est obligatoire désormais pour toutes les SA. La loi reprend en son article 32 l'article 15 de la loi de 1863 : « *l'assemblée générale annuelle désigne un ou plusieurs commissaires, associés ou non.* » Tout comme en 1863, aucun critère d'indépendance ou de compétence n'est mentionné dans la loi. Aucun diplôme n'est alors requis pour exercer cette fonction. Toute personne peut être choisie comme commissaire aux comptes. Contrairement aux usages en vigueur dans les SA autorisées, le commissaire n'est pas obligatoirement actionnaire. Ces commissaires, nommés pour vérifier les comptes d'un exercice comptable, sont indéfiniment rééligibles. Leur nombre n'est pas fixé par la loi (un ou plusieurs, selon l'article 32). Par ailleurs, la loi reste muette sur l'éventualité d'une rémunération à octroyer aux commissaires.

B – Une mission temporaire et une responsabilité limitée

Les nouvelles dispositions de la loi de 1867 restreignent les possibilités d'investigation du commissaire aux comptes. Selon l'article 33, « *pendant le trimestre qui précède l'époque fixée par les statuts pour la réunion de l'assemblée générale, les commissaires ont droit, toutes les fois qu'ils le jugent convenable dans l'intérêt social, de prendre communication des livres et d'examiner les opérations de la société. Ils peuvent toujours, en cas d'urgence, convoquer l'assemblée générale.* » L'on passe d'une mission permanente dans la loi de 1863 à une mission temporaire. Le contrôle des commissaires aux comptes se trouve donc limité aux trois mois précédant la réunion de l'assemblée annuelle. Cette restriction semble motivée par la réticence des dirigeants face à un contrôle externe. La lecture du rapport fait au nom de la commission chargée d'examiner le projet de loi sur les sociétés, par M. Mathieu, député au Corps législatif, nous apprend en effet la crainte des dirigeants de l'époque d'une trop grande immixtion des commissaires dans la gestion. Nous pouvons lire dans l'exposé des motifs de la loi repris dans ce rapport : « *Il est à craindre (...) que cette action (...) ne dégénère en une inquisition véritable, plus fâcheuse qu'utile à la société. (...) L'administration, si elle a besoin d'être contrôlée, doit aussi être libre dans ses mouvements. Un rapport, éclairé par un*

*examen de trois mois des livres et des opérations de la société, suffit évidemment pour préparer et mûrir les délibérations de l'assemblée générale. »*¹ Mathieu reprend ici les arguments développés par Duvergier lors de la présentation du projet de loi au Conseil d'Etat en 1865. *« Il était à craindre que cette action, pouvant s'exercer chaque jour, à chaque instant et sur toutes choses, ne devînt pour l'administration une gêne insupportable ; S'il faut que les administrateurs soient contrôlés, il faut aussi qu'ils soient libres. Ce n'est pas dans leur intérêt qu'il importe que leurs mouvements soient dégagés de toute entrave, c'est dans l'intérêt de la société elle-même. Quand arrive le moment de rendre les comptes, alors il est utile qu'un examen préparatoire en soit fait par des hommes impartiaux et expérimentés, afin que l'assemblée générale, ayant sous les yeux les résultats de cet examen, puisse voter avec la parfaite connaissance des faits et bien éclairée sur la situation de la société. »* En cas d'urgence, Duvergier rappelle la possibilité pour le commissaire aux comptes de convoquer l'assemblée générale des actionnaires. La loi de 1867 paraît donc proche des pratiques de contrôle mises en place dans les SA autorisées du 3^{ème} groupe², en instituant une mission temporaire pour le commissaire avec des pouvoirs d'investigation étendus.

En outre, le système de délai prévu par la loi pour la préparation des rapports est très contraignant. D'une part, le délai minimum durant lequel les inventaires, les bilans, le compte de profits et pertes doivent être mis à disposition du commissaire aux comptes est seulement de 40 jours.³ D'autre part, le commissaire aux comptes doit remettre son rapport au moins 15 jours avant l'assemblée générale des actionnaires afin que ceux-ci puissent s'en faire délivrer une copie.⁴ Le délai assigné au commissaire aux comptes pour effectuer ses vérifications peut ainsi se réduire à 25 jours. Selon Hilaire (1989), la loi limite par conséquent la mission des commissaires aux comptes à un temps particulièrement bref, au point même qu'un doute peut s'élever sur la profondeur et le sérieux de leurs investigations. Cependant, Savigny (1914) cite avec dérision l'un de ses confrères parlant ainsi de ce délai très court : *« Oh ! Ce temps est suffisant. Moi, je mets deux heures pour vérifier un an d'écritures. Je compare les soldes du bilan avec ceux du grand livre, je vérifie deux ou trois additions sur ce registre et je me fais*

¹ *Le Moniteur universel*, 9 juin 1867, n° 160, annexe au procès verbal de la séance du 3 mai 1867.

² Cf. chapitre 1, section 2.

³ Article 34 de la loi du 24 juillet 1867 : *« L'inventaire, le bilan et le compte de profit et pertes sont mis à la disposition des commissaires le quarantième jour, au plus tard, avant l'assemblée générale. Ils sont présentés à cette assemblée. »*

⁴ Article 35 de la loi du 24 juillet 1867 : *« Quinze jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale, tout actionnaire peut prendre, au siège social, communication de l'inventaire et de la liste des actionnaires, et se faire délivrer copie du bilan résumant l'inventaire et du rapport des commissaires. »*

monter par le caissier les pièces justificatives d'une douzaine de paiements que je lui désigne au hasard. »

De plus, l'assemblée générale a lieu dans la plupart des SA existantes vers le 6^{ème} mois suivant la clôture de l'exercice (Savigny, 1914). La loi ordonne donc aux commissaires de n'intervenir que trois mois après la date du bilan, *pendant le trimestre qui précède l'époque fixée par les statuts pour la réunion de l'assemblée générale*, selon l'article 33. Il paraît difficile de vérifier l'existence matérielle des actifs trois mois après. Le rapport de la commission parlementaire¹, chargée d'examiner le projet de loi sur les sociétés commerciales, précise que « *si l'on objecte qu'en dehors des trois mois où les pouvoirs des commissaires sont enfermés, des circonstances urgentes peuvent se produire qui commandent la convocation immédiate de l'assemblée, le projet répond en armant les commissaires du droit de la convoquer toujours en cas d'urgence. Ce droit indéfini de pousser un cri d'alarme n'a pas été accepté sans débat. Il offre sans doute cet avantage de permettre à la société d'aviser promptement à un remède en face d'un mal soudain et grave. Mais quelle atteinte elle peut en recevoir si les commissaires se sont mépris sur la réalité du mal et l'urgence du remède !* » La commission a pensé cependant que « *le soin de leur propre responsabilité empêcherait les commissaires de recourir, sans motifs graves, à cette mesure extraordinaire, et que ses conséquences ne seraient pas bien dangereuses, s'ils avaient mal à propos convoqué l'assemblée générale.* »²

Enfin la principale mission du commissaire aux comptes réside dans l'établissement d'un rapport³ mais la loi ne précise aucunement la teneur du dit rapport. Le député Josseau s'interroge d'ailleurs sur sa portée. Devra t'il concerner la situation, le bilan et les comptes ou bien, au contraire, ne devrait-il pas contenir l'appréciation des opérations qui ont motivé ces comptes et amené cette situation ? Selon Josseau, « *constater la situation matérielle, les comptes et le bilan qui sont presque toujours réguliers, sans juger les opérations elles-mêmes, c'est s'arrêter aux effets sans remonter aux causes. Le rapport, limité à ces constatations,*

¹ *Le Moniteur universel*, 9 juin 1867, n° 160. Annexe au procès verbal de la séance du Corps législatif du 3 mai 1867.

² Article 33 de la loi de 1867. « *Ils (les commissaires) peuvent toujours, en cas d'urgence, convoquer l'assemblée générale.* »

³ Article 32 de la loi de 1867. « *L'assemblée générale annuelle désigne un ou plusieurs commissaires, associés ou non, chargés de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs.* »

serait évidemment insuffisant. »¹ Le député Josseau relève l'importance dans l'article 33 de la mention : « *toutes les fois que le commissaire le jugera convenable dans l'intérêt de la société.* » Josseau croit cette précision fort utile car il est arrivé, dans la pratique, que des administrateurs s'opposent à ce que les commissaires fassent un rapport sur autre chose que sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes dont la régularité est presque toujours reconnue, sans leur permettre d'entrer dans l'examen de la direction des affaires alors que la société, par suite de cette direction, est peut être en péril. Mathieu, rapporteur de la commission parlementaire, semble étonné de devoir commenter le terme « situation » qui est selon lui explicite grâce à l'article 33. Il lui semble illogique que les commissaires armés du droit d'examiner les opérations de la société ne vinssent pas faire à l'assemblée générale un rapport qui exprime tout ce que, pour être fidèles à leurs devoirs, ils ont dû examiner. Praquin (2012) souligne alors ce paradoxe. Alors que la loi de 1867 semble élargir le champ d'intervention du commissaire aux comptes à des travaux de nature extracomptables puisqu'il doit présenter un rapport sur la « situation » de la société, il réduit sa durée d'intervention, la mission du commissaire étant désormais temporaire.

Quant aux rapports des commissaires, il était difficile de les analyser systématiquement en raison de l'ampleur et de l'éparpillement de cette documentation. Néanmoins quelques uns, rassemblés au hasard des recherches, semblent significatifs. Il est ainsi possible de constater que les rapports des commissaires sont généralement très laconiques et flatteurs. Ainsi le rapport des censeurs du Crédit Agricole², présenté à l'assemblée générale du 27 avril 1867, indique que les censeurs ont vérifié l'actif et le passif, élagué ce qui leur a paru d'un recouvrement incertain et irréalisable, mis de côté provisions pour y faire face, discuté les frais généraux, apprécié leur raison d'être et reconnu enfin que le dividende de 25 Frs qui est proposé aux actionnaires est parfaitement justifié et qu'ils peuvent l'accepter avec toute sécurité. Le rapport revient sur l'affectation du résultat de 1865 et présente l'affectation du résultat de 1866. Les censeurs espèrent pour l'année prochaine des résultats encore plus satisfaisants et s'attendent à un dividende au moins égal, pour ne pas dire supérieur. Le rapport vante ensuite les services du Crédit Agricole, qui vivifient les opérations de nature essentiellement agricole, et se conclut par un conseil : mieux vaut faire des bénéfices moindres avec sécurité que considérables en courant des risques. Archdéacon, chargé du

¹ *Le Moniteur universel*, 6 juin 1867, n° 157. Discussion des articles 32, 33 et 35.

² *Le Moniteur universel*, 4 mai 1867, n° 124.

rapport des censeurs à la Nationale¹, Compagnie d'assurances sur la vie, certifie, lors de l'assemblée générale du 30 mars 1867, la conformité parfaite de la balance générale des écritures avec tous les articles correspondants du grand livre. Les censeurs attestent avoir procédé chaque mois à la vérification de la caisse et du portefeuille. Le rapport présente ensuite les valeurs servant de garantie aux 3000 actions de la compagnie souscrites par les actionnaires, ainsi que les valeurs appartenant à la compagnie et les immeubles, et se conclut ainsi en s'adressant aux actionnaires : *« vous pouvez vous reposer en toute confiance sur la prudence de votre conseil d'administration pour maintenir la haute situation et le crédit incontesté de votre société. »* Autre exemple lors de l'assemblée générale de 1867 de la société de Crédit colonial² : le rapport des censeurs précise l'ensemble des emprunts obligataires et autres restant à rembourser par l'entreprise et détaille les modalités de remboursement. Il rend également compte du calcul de l'affectation des résultats et du montant des dividendes. Les censeurs concluent ainsi en s'adressant aux actionnaires : *« nous vous proposons donc, messieurs, d'approuver le bilan et les comptes qui vous sont présentés, et dont nous avons constaté la parfaite régularité. »* Aucun point n'est ici fait sur la nature des travaux effectués par les censeurs.

Ce rapport des commissaires aux comptes est-il suffisant pour garantir une bonne information des actionnaires ? Le député Marie souhaite que soit également communiqué aux actionnaires le rapport du conseil d'administration.⁶⁸ Or, selon l'article 35, *« quinze jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale, tout actionnaire peut prendre, au siège social, communication de l'inventaire et de la liste des actionnaires et se faire délivrer copie du bilan résumant l'inventaire et du rapport des commissaires »*. La loi ne prévoit pas la communication du rapport du conseil d'administration aux actionnaires. Mathieu, rapporteur du projet de loi, s'élève contre cette demande. Il pense en effet que le rapport du commissaire est suffisant : *« si l'on suppose en effet que les commissaires de surveillance, nommés par les actionnaires en assemblée générale, avec les précautions que les articles précédents ont déterminés, seront non pas des mandataires loyaux, fidèles des actionnaires mais les complaisants du conseil d'administration, la demande est justifiée. Mais si l'on suppose que les commissaires ont été fidèles à leur mandat, (et selon Mathieu, la mauvaise foi ne se présume pas, la loyauté étant l'essence même des choses), qu'ils ont usé de manière convenable des pouvoirs considérables qui leur ont été donnés, pouvoirs déjà très gênants*

¹ *Le Moniteur universel*, 19 mai 1867, n° 139.

² *Le Moniteur universel*, 30 mai 1867, n° 150.

pour l'administration, non pas par le contrôle, mais par la minutie des investigations inquisitoriales auxquelles ils sont autorisés, la communication du rapport servira à éclairer les actionnaires, non seulement en leur exposant le résultat de leur propre examen, mais en leur soumettant la critique du rapport des administrateurs. » Par ailleurs, Mathieu exprime ses craintes de communiquer à tous les actionnaires le rapport du conseil d'administration, rapport beaucoup plus détaillé que celui des commissaires. *« Peuvent s'introduire dans les assemblées générales des hommes qui se sont procurés des actions au porteur et qui n'ont d'actionnaires que l'apparence. Ils viennent alors saisir dans le rapport du gérant ou du conseil d'administration des faits commerciaux, industriels, à l'aide desquelles la concurrence et la lutte contre la société, le discrédit quelquefois dont ils voudront la frapper, leur seront plus faciles. »* Forcade de la Roquette, ministre de l'Agriculture, du Commerce et des Travaux publics, soutient la commission. Pour lui, la communication du bilan, des inventaires et du rapport des commissaires est une garantie suffisante.

L'esprit de la loi semble donc plus clairement défini par ces discussions : les commissaires doivent offrir aux actionnaires une réelle garantie de contrôle des administrateurs et sont les mandataires fidèles des actionnaires et non ceux des administrateurs. Granger (1951) explique en effet que l'idée prédominante des débats parlementaires relatifs à la loi de 1867 reste la liberté des conventions. Si les commissaires exercent un contrôle sur les dirigeants de la société, ce ne peut être que par délégation du droit de contrôle appartenant aux actionnaires.

C – Le conseil de surveillance des sociétés en commandite

La loi de 1867 amende le fonctionnement du conseil de surveillance des sociétés en commandite, tel que défini par la loi de 1856 déjà évoquée. Ainsi, selon l'article 5, *« un conseil de surveillance, composé de trois actionnaires au moins (contre cinq dans la loi de 1856), est établi dans chaque société en commandite par actions. Ce conseil est nommé par l'assemblée générale immédiatement après la constitution définitive de la société et avant toute opération sociale. »*

La loi de 1867 prend en considération les reproches adressés à la loi de 1856. On accusait cette dernière de faire encourir aux membres du conseil de surveillance des responsabilités excessives mais également, selon Foos (2001), de menacer sans frapper. On lui reprochait également de détourner les actionnaires compétents des conseils de surveillance et d'être

souvent inapte à poursuivre les délits réels, les accusés se retranchant derrière les mots « sciemment » et « en connaissance de cause » de l'article 10.¹ L'article 9 de la loi de 1867 soumet les membres du conseil de surveillance aux règles du mandat et les soustrait à la menace de responsabilité illimitée et solidaire. En effet, cet article dispose que « *les membres du conseil de surveillance n'encourent aucune responsabilité en raison des actes de la gestion et de leurs résultats. Chaque membre du conseil de surveillance est responsable de ses fautes personnelles, dans l'exécution de son mandat, conformément aux règles du droit commun.* » La nouvelle loi facilite les poursuites contre un membre du conseil de surveillance, tout en le préservant de conséquences démesurées. De même, l'article 15 se situe dans la même logique de correction de la loi de 1856 puisqu'il précise que « *les membres du conseil de surveillance ne sont pas civilement responsables des délits commis par le gérant.* » L'inconstance jurisprudentielle qui avait jusqu'alors prévalu concernant la responsabilité du conseil de surveillance est ici stoppée net. Face à l'inquiétude des juristes et des milieux d'affaire à ce sujet, la législation supprime toute solidarité entre la gérance et le conseil de surveillance (Praquin, 2012).

La mission du conseil de surveillance est par contre conservée. Elle n'est que peu modifiée par le nouvel article 10 : « *les membres du conseil de surveillance vérifient les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société ; ils font chaque année, à l'assemblée générale, un rapport dans lequel ils doivent signaler les irrégularités et inexactitudes qu'ils ont reconnues dans les inventaires, et constater, s'il y a lieu, les motifs qui s'opposent aux distributions de dividendes proposées par le gérant...* »

Lors des débats parlementaires, le rapporteur de la commission chargée d'étudier le projet de loi sur les sociétés commerciales compare fort justement la SCA à un « *gouvernement constitutionnel dans lequel le gérant est un roi, dont le pouvoir est tempéré par le conseil de surveillance, et dans lequel, les actionnaires représentent le peuple qui vote quelquefois dans une assemblée générale, mais qui n'a aucun droit de s'immiscer dans la gestion.* »² Le rapporteur ne nie pas le droit qu'à l'actionnaire d'aller consulter les livres et vérifier si le

¹ Article 10 loi du 17 juillet 1856 : « tout membre d'un conseil de surveillance est responsable avec les gérants solidairement et par corps,

1° lorsque, **sciemment**, il a laissé commettre dans les inventaires des inexactitudes graves, préjudiciables à la société ou aux tiers ;

2° lorsqu'il a, **en connaissance de cause**, consenti à la distribution de dividendes non justifiés par des inventaires sincères et réguliers. »

² *Le Moniteur universel*, 31 mai et 1^{er} juin 1867, n° 151 et 152. Discussion de l'article 10 de la loi de 1867.

dividende est fictif ou sérieux mais une partie de ses droits sont délégués au gérant et/ou au conseil de surveillance.

Les principales différences entre les membres des conseils de surveillance des SCA et les commissaires aux comptes des SA sont donc les suivantes :

- leur nombre : trois membres pour le conseil de surveillance, un ou plusieurs commissaires dans les SA ;
- la nomination judiciaire¹ est prévue uniquement pour le commissaire aux comptes ;
- la périodicité des élections des membres du conseil de surveillance est fixée dans les statuts, elle est imposée par la loi pour les commissaires qui sont nommés chaque année ;
- le droit de contrôle est permanent pour le conseil de surveillance alors qu'il est limité au trimestre précédant la réunion annuelle de l'assemblée générale pour le commissaire.

La société en commandite, vivement concurrencée par la société anonyme, est appelée à un déclin attendu mais la forme de contrôle incarnée par le conseil de surveillance offre une voie alternative de développement des organes de contrôle. Cette dénomination se retrouvera dans les formes plus modernes de la SA, qui s'inspireront du droit allemand, avec conseil de surveillance (*Aufsichtsrat*) et directoire (*Vorstand*).

§ 3 – Le contrôle des comptes selon les auteurs et praticiens comptables

Les manuels portant sur le contrôle des comptes, ainsi que différents articles parus dans les revues professionnelles comptables, nous renseignent sur les attributions du commissaire et les vérifications à mettre en œuvre. Les qualités premières du commissaire, l'indépendance et la compétence, sont déjà mises en avant.

¹ Article 32 de la loi de 1867 concernant les SA : « A défaut de nomination des commissaires par l'assemblée générale, ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou de plusieurs des commissaires nommés, il est procédé à leur nomination ou à leur remplacement par ordonnance du président du tribunal de commerce du siège de la société, à la requête de tout intéressé, les administrateurs dûment appelés. »

A – Etendue de la mission et vérifications à exercer

Selon l'article 32 de la loi de 1867, le commissaire est chargé « *de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs.* » A la lecture de cet article, le rôle du commissaire aux comptes reste très controversé. Selon Faure (1908), d'un côté, les spécialistes du droit et de la comptabilité considèrent le commissaire aux comptes comme un contrôleur investi d'une mission importante et difficile requérant une grande expérience technique, un jugement sûr et parfois une certaine fermeté de caractère. De l'autre, les conseils d'administration voient en leur commissaire aux comptes un organe subalterne (sinon un rouage superflu) du mécanisme social.

1. Une mission au-delà du simple contrôle matériel de conformité

Dans son *Guide mémento à l'usage des commissaires chargés de vérifier les comptes et les apports dans les sociétés par actions*, Faure (1913) estime qu'un simple certificat de conformité matérielle entre le bilan et les livres ne suffit pas. Le commissaire aux comptes doit expliquer au moins sommairement la signification de chaque poste d'actif et de passif, faire connaître l'origine du résultat afférant à l'exercice considéré, indiquer enfin l'état général du compte de profits et pertes au jour du bilan, y compris les reports antérieurs s'il y en a. C'est indispensable car beaucoup d'actionnaires ne savent pas lire un bilan.

Selon Houpin et Bosvieux¹, le rapport du commissaire aux comptes « *doit non seulement constater la situation matérielle de la société telle qu'elle résulte de la vérification approfondie à laquelle des commissaires auront dû se livrer, notamment au point de vue de l'exactitude et de la sincérité des écritures, de l'évaluation de l'actif et de l'importance des amortissements, mais encore contenir une appréciation des opérations qui ont été effectuées dans la mesure où elles sont révélées par les écritures.* » Ils rejoignent ainsi l'opinion de Josseau et Mathieu formulée lors des débats parlementaires portant sur la réforme du droit des sociétés commerciales.²

¹ Cité par Masson (1936). Houpin et Boisvieux, *Traité général théorique et pratique des sociétés civiles et commerciales*, 7^{ème} édition, n°1111, 1935.

² Cf. chapitre 2, section 1, §2, B.

Selon Savigny (1914), le vérificateur légal est celui qui a reçu des actionnaires le mandat de vérifier les apports, de veiller à l'exécution des lois et des statuts, d'examiner les livres, de dire dans un rapport adressé périodiquement à l'assemblée générale ce que valent les bilans présentés par les gérants ou les administrateurs et d'exprimer dans ce rapport son avis sur les dividendes proposés et la marche générale de la société.

D'après Gayet (1936), le rôle du commissaire envisagé par la loi de 1867 est de procéder à certaines vérifications, d'exiger un état semestriel que la loi oblige les administrateurs à leur fournir et d'établir un rapport chargé d'éclairer les décisions de l'assemblée générale qui aura à se prononcer sur la gestion des administrateurs. Le commissaire doit cependant demeurer prudent quant aux termes employés dans son rapport. Il doit éviter de donner des renseignements confidentiels qui pourraient nuire à la vie de la société et être utilisés par une entreprise concurrente. Il ne peut critiquer la politique d'ensemble mais doit signaler les dangers. Son rôle est de renseigner et non de soigner.

Pour tous ces auteurs, le commissaire doit donc, au-delà du simple examen de conformité des comptes, apprécier les opérations réalisées par l'entreprise. Le commissaire ne s'immisce pas directement dans la gestion de l'entreprise, ne participe pas aux prises de décision mais porte néanmoins un jugement sur la situation, ce qui signifie pour Savigny (1914), formuler une opinion sur la marche générale de la société. Les vérifications à mettre en œuvre recouvrent donc ces deux aspects de la mission du commissaire.

2. Vérifications matérielles, vérifications morales

Monginot, dès 1854, s'adressant à tous ceux qui accidentellement se trouvent forcés à un examen des écritures commerciales, recense deux types de vérifications : les vérifications du point de vue matériel et les vérifications du point de vue moral. Sur le plan matériel, le vérificateur doit s'assurer que la comptabilité est bien ordonnée. Par exemple, il convient de s'assurer que les soldes des comptes de valeurs correspondent aux soldes des livres auxiliaires, que l'inspection des comptes ne relève pas d'omissions ou de double emplois, d'erreurs de chiffres ou de calculs. Sur le plan moral, le vérificateur doit tout d'abord apprécier la valeur de l'établissement en lui-même, c'est-à-dire sa situation effective résultant de l'inventaire et de ses produits annuels. Il doit également apprécier les qualités morales du ou des dirigeants. Sont-ils honnêtes, capables et réguliers ? Monginot (1854, p 412) explique

enfin que « *le vérificateur n'a pas terminé sa mission quand il est parvenu au but de ses recherches ; il a encore une tâche à remplir, c'est de se mettre, verbalement ou par écrit, en communication avec ceux qui attendent de lui la lumière.* »

Faure en 1913 reprend les deux types de vérifications préconisées par Monginot : l'une portant sur l'exactitude matérielle de l'opération et l'autre sur sa sincérité. La vérification matérielle consiste à s'assurer que les chiffres du bilan sont bien conformes aux soldes de la balance définitive, que les sommes inscrites dans la balance définitive sont bien en accord avec les soldes du grand livre. Il convient également de vérifier que les totaux de la balance concordent avec ceux du journal général, que le journal général reproduit bien le contenu des journaux partiels, que le relevé des comptes individuels se trouve en harmonie avec les comptes collectifs qui leur correspondent. La vérification des additions ne suffit pas à garantir l'exactitude, des erreurs se compensant ayant pu se glisser dans la comptabilité. Le commissaire ne peut bien entendu pas refaire tous les calculs mais doit en revoir un certain nombre au hasard. La vérification de la sincérité des écritures conduit à s'interroger sur le fait que ces écritures expriment ou non la vérité. Le commissaire aux comptes doit se reporter aux justifications des différentes écritures. Il ne peut passer en revue toutes les pièces comptables et doit par conséquent procéder par épreuves. Le commissaire entrant en fonction n'a pas, en principe, à vérifier les écritures antérieures au début de l'exercice au cours duquel il entre en fonction, dès lors que ces écritures ont fait l'objet du rapport de son prédécesseur, et que les comptes de l'exercice clos ont été approuvés par l'assemblée générale des actionnaires.

Les diligences à mettre en œuvre par le commissaire sont définies par la négative dans un arrêt de la Cour d'Appel de Metz du 14/08/1867 : « *la loi ne leur impose pas l'obligation de vérifier minutieusement les livres et écritures, compliquées, formant l'ensemble de la comptabilité pour y suivre dans tous ses détails et dans toutes ses phases chacune des opérations ; elle ne leur a demandé que l'examen et les soins qu'on peut attendre d'un bon père de famille pour distinguer et suivre la direction donnée par le gérant aux affaires qu'ils sont chargés de surveiller.* »¹ Cet arrêt montre bien que ces diligences relèvent davantage de ce qu'on appelle aujourd'hui une obligation de moyens plutôt que d'une obligation de résultat.

¹ Cité par Granger (1951).

B – Deux qualités indispensables à l'exercice de la mission du commissaire : l'indépendance et la compétence

L'aptitude technique et l'indépendance sont les deux qualités essentielles du commissaire, mises en avant par les auteurs comptables dès le début du XX^e. L'indépendance est l'état d'une personne indépendante, autonome, ce qui signifie : qui ne dépend d'aucune autorité, libre. L'indépendance tient à l'absence de rapport entre plusieurs choses.¹ L'autorité dont le commissaire doit s'affranchir est bien évidemment celle des administrateurs puisqu'il doit « *faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs.* »² Il est le mandataire des actionnaires, chargé de vérifier les informations comptables transmises par le conseil d'administration aux actionnaires. La compétence correspond à la capacité reconnue en telle ou telle matière et qui donne le droit d'en juger.³ Elle fait donc référence à la fois à des connaissances théoriques et pratiques, un savoir-faire, mais implique également un comportement, un savoir-être, puisque la notion de jugement, forcément subjectif dès lors qu'il est exercé par un individu, est reprise dans cette définition.

Le commissaire doit indiscutablement savoir lire et interpréter le bilan et le compte de pertes et profits. Selon Faure (1908), la fonction de commissaire aux comptes revient donc tout naturellement aux experts comptables professionnels. Si l'activité est particulière, Faure émet l'idée d'associer deux commissaires, l'un comptable, l'autre spécialiste technique. Savigny (1914) insiste sur le fait que le vérificateur doive connaître à fond son métier, son art : la comptabilité. Il juge d'ailleurs téméraires ceux qui acceptent une telle tâche sans posséder les aptitudes voulues.

L'indépendance du commissaire aux comptes paraît également dès le début du XX^e indispensable à l'exercice de la profession. Savigny (1914) indique que le commissaire aux comptes doit avoir le désintéressement d'un Hippocrate pour résister à toutes les séductions qu'il pourra rencontrer sur sa route. Il faut qu'il sache qu'il est nommé pour vérifier, surveiller, rendre compte, non pour encenser ou congratuler. Savigny complète ainsi les qualités du commissaire aux comptes : il doit être habile, discret, éclairé, méticuleux, impartial, vigilant, inflexible.

¹ Définition du dictionnaire Larousse.

² Article 32 de la loi du 24 juillet 1867.

³ Définition du dictionnaire Larousse.

§ 4 – La loi de 1867 critiquée dès sa promulgation

Ainsi s'exprime Vavasseur en 1883 dans son *Traité des sociétés civiles et commerciales* : « la loi de 1867 n'a que 15 ans d'existence et depuis longtemps déjà elle est l'objet de critiques nombreuses ; les imperfections et les lacunes fréquentes ont été signalées. Elle devait protéger l'épargne publique contre les majorations frauduleuses, contre les apports fictifs, toutes ces prescriptions ont été impunément déjouées, toutes ces sanctions civiles ou pénales évitées. La loi est si bien tournée qu'elle est comme inexistante pour qui sait passer à côté. »¹

Quelles sont les principales critiques formulées à l'encontre de cette loi et comment les différents projets de lois rédigés avant la Première guerre mondiale tentent-ils d'y répondre ?

A – Les principales critiques

L'absence de traitement de la question de la rémunération des commissaires dans la loi de 1867 est vivement critiquée. Cette question est d'ailleurs soulevée dès 1863 par les parlementaires.² Le député Saint Paul doute en effet qu'un homme qui ne connaît pas parfaitement l'affaire dans tous ses détails, si ce n'est pas un homme d'affaires consommé, puissent sortir des chiffres ce qu'ils comportent. Pour éviter cet inconvénient, on nomme des commissaires, qui, en raison des responsabilités qui leur incombent, pourront demander une rémunération élevée. Les sociétés seront-elles en mesure de supporter ce coût ? Du Miral, rapporteur de la commission parlementaire chargée d'examiner le projet de loi de 1863, rétorque alors au député Saint Paul qu'il peut y avoir un seul commissaire, ce qui limite le coût et que leur nombre est proportionnel à l'importance des affaires. La présence des commissaires réduit, selon du Miral, la distribution des dividendes fictifs et présente pour les administrateurs une très grande sécurité. Le coût peut donc être supporté par la société et accepté par les actionnaires.

Le choix du commissaire est théoriquement celui des actionnaires mais il n'en est pas de même en pratique. Comme le note Gayet (1936), les commissaires sont souvent proposés par les administrateurs, la fonction de commissaire étant perçue comme un stage permettant l'accès à la fonction plus prestigieuse d'administrateur. Léautey et Guilbaut (1903) prônent

¹ Cité par Gayet (1936), p 46.

² *Le Moniteur universel*, 5 mai 1863, n° 125. Discussion de l'article 22.

que ce choix soit laissé entre les mains des actionnaires : *« dans les SA, on a voulu satisfaire à ces préoccupations de surveillance au moyen de censeurs, de commissions de contrôle, de conseils d'inspection, de commissaires aux écritures. On sait que ces contrôles sont, d'ordinaire, assez illusoires, au détriment des entreprises et des actionnaires. C'est que, dans ces sociétés, le comptable d'origine est un être collectif composé de l'universalité des actionnaires, laquelle délègue ses droits à un conseil d'administration, qui se fait lui même suppléer, pour la direction et l'expédition des affaires courantes, par un administrateur délégué ou directeur. Ces personnes, dont les influences se heurtent, dont les intérêts sont divers et fréquemment opposés à ceux des actionnaires, ont soin de choisir elles mêmes les contrôleurs qu'elles s'adjoignent, ne faisant approuver ce choix que pour la forme par les actionnaires. Dans ces conditions, le comptable d'origine disparaît, et avec lui l'unité d'intérêt, l'unité de direction et l'unité de surveillance. On s'explique que tant d'affaires, qui étaient prospères entre les mains d'un individu, ont périclité sous la forme anonyme. D'où nous concluons que l'universalité des actionnaires (qui constitue le comptable d'origine) ne devrait déléguer ses pouvoirs qu'à la condition de se réserver exclusivement le choix des contrôleurs. »*

Le caractère temporaire de la mission est également critiqué. Dès 1884, lors des débats du Sénat au sujet d'un projet de loi sur les sociétés commerciales, la question de la permanence de la mission du commissaire aux comptes est soulevée par de Gavardie : *« pourquoi le contrôle des commissaires est-il limité à un trimestre et ne peut s'exercer dans le cours de l'année ? »*¹ Il surenchérit : *« au dernier moment, pendant le dernier trimestre, on peut arranger les chiffres de manière à ce que les commissaires ne puissent pas voir la vérité. Il faut donc leur donner le droit d'exercer leur contrôle pendant toute l'année et à des moments imprévus, afin précisément de déjouer la mauvaise foi. (...) Les cas d'urgence peuvent se produire en dehors du dernier trimestre. Par conséquent, messieurs, il me semble que la limitation que l'on met ici, au contrôle des commissaires, n'est nullement justifiée. »* La réponse du rapporteur Bozérian est prompte et rappelle le principe intangible de non immixtion dans la gestion. *« Quel est, messieurs, le rôle des commissaires ? Est-ce de s'immiscer d'une façon quotidienne, incessante, dans les affaires de la société ? Pas le moins du monde ; ce serait une ingérence absolument intolérable. (...) Quelle est la mission des commissaires ? C'est de préparer l'assemblée générale, c'est d'éclairer sur la situation les*

¹ Archives nationales, séance du Sénat du 31 octobre 1884, F/12/6833 A.

actionnaires qui vont se présenter. Pour ce faire, on leur donne 3 mois. Vous voulez, au lieu de cela, leur accorder pendant les 12 mois de l'année, pendant 365 jours, le droit de venir à toute heure, à tout instant, dans les bureaux de la société, d'être en quelque sorte des administrateurs au petit pied, des inspecteurs patentés ou non patentés ! Je crois, pour ma part, que le législateur de 1867 a fait acte de sagesse en limitant leur mandat. » Il explique enfin qu'il existe des actions possibles en référé pour obtenir communication des livres dans des circonstances exceptionnelles.

La vérification dans le courant de l'exercice est peu pratiquée. Selon Savigny (1914), c'est un tort que les sociétés pourraient redresser dans leurs statuts. Masson (1936) explique que ce contrôle inopiné en cours d'année est délicat et suppose en réalité une évolution dans les esprits : chez les administrateurs, qui ont bien souvent tendance à considérer le commissaire comme un monsieur à qui l'on a bien voulu confier l'accomplissement d'une formalité légale et qui doit s'en tenir très honoré ; chez les commissaires également qui, même lorsqu'ils prennent leur tâche au sérieux, croient souvent pouvoir se dispenser de contrôles approfondis dès qu'ils ont la certitude morale que tout est en ordre, parce que le résultat de leur contrôle dans les exercices antérieurs leur a donné tous apaisements, ou parce que le chef comptable et la direction leur inspirent confiance et sympathie. D'autre part, Savigny (1914) juge indispensable de vérifier matériellement l'existence d'actifs à la date où ils sont inscrits dans les comptes. Comme mentionné précédemment, vérifier le 31 mars l'existence d'actifs au 31 décembre relève selon cet auteur d'une aberration.

Enfin, la loi n'impose aucun critère pour le choix du commissaire. Aucune garantie de savoir, d'aptitude, de capacité ne sont requises pour les aspirants à ce poste. Tout comme Faure (1908), Savigny (1914) pense que le vérificateur doit être un comptable. Quel service peut en effet rendre un commissaire aux comptes non comptable alors que son rôle est précisément de s'occuper de comptabilité ? Les actionnaires, en choisissant un tel commissaire, sont eux-mêmes les artisans de leur propre insécurité. La formation de professionnels comptables en nombre suffisant pour l'exercice du contrôle des SA est donc une condition préalable à la mise en œuvre d'un commissariat aux comptes de qualité et assumant son rôle.

La loi de 1867 ne propose enfin aucune modification du cadre comptable, aucune normalisation des états financiers et du système de tenue des livres. Les prescriptions du Code de Commerce de 1807 perdurent. Or comment contrôler une comptabilité qui n'est que peu

réglémentée ? Léautey appelle de ses vœux l'unification des bilans et prône en parallèle de clarifier les éléments du langage comptable, d'étudier les propriétés des comptes, d'établir une nomenclature et enfin d'organiser la profession comptable en créant une chambre des comptables chargée de délivrer les diplômés professionnels et de développer l'enseignement de la comptabilité (Lemarchand, 1995b). Faure milite également pour le développement d'un outil comptable fiable et dresse un tableau très sombre de la situation. La rigueur comptable insuffisante est due, selon ce diplômé de l'école des Hautes Etudes Commerciales, pour une large part à l'hétérogénéité des tenues de comptes, chaque comptable étant libre d'inventer sa propre méthode, à la pauvreté des réflexions théoriques ainsi qu'à l'incohérence du droit (Meuleau, 1992). L'absence de normalisation a permis le développement de pratique que la rationalité économique ou les intérêts des actionnaires ne justifient pas toujours. Touchelay (2011) cite ainsi en exemple l'assimilation des dépenses d'investissement à des charges. La mission du contrôleur des comptes s'avère donc délicate en raison de l'hétérogénéité des pratiques comptables.

Le rôle du commissaire est également critiqué dès la promulgation de la loi. Ainsi un article paru dans le *Journal des Travaux publics* le 9 septembre 1875¹ met en avant son inutilité. Les commissaires « *se bornent à déclarer que les écritures sociales leur ont été soumises, et qu'ils en ont reconnu l'exactitude matérielle* ». « *Leur travail n'apprend rien aux actionnaires que ceux-ci n'aient appris des administrateurs. On supprimerait le rapport des censeurs, les assemblées s'en apercevraient à peine.* » Ce constat lapidaire semble être sans appel. Néanmoins l'article rappelle en conclusion tout l'intérêt de cette fonction. « *C'est dans les SA que le pouvoir des conseils de surveillance doit s'exercer avec le plus d'indépendance et de fermeté.* » « *Du moment que les actionnaires ne peuvent matériellement contrôler les actes de leur conseil d'administration, la mission des censeurs atteint à la hauteur d'un devoir de conscience* ».

B – Les projets de réforme de la loi de 1867

Les projets de réforme se succèdent en ce début du XX^e siècle à raison d'un par an en moyenne. Certains expriment la volonté de changer tout le système de contrôle mais ils portent le plus souvent sur des points précis destinés à supprimer les abus les plus criants.

¹ Archives nationales, F 12/6834 B

Ainsi, dès 1883, le projet Martin Feuillée reprend le souhait formulé par Léautey et Guilbaut de laisser le choix des commissaires entre les mains des actionnaires en interdisant aux administrateurs de prendre part au vote de l'assemblée pour la désignation des commissaires (Masson, 1936). Par ailleurs, le caractère temporaire de la mission est remis en cause par le projet Vallé du 5/04/1903 qui vise à augmenter la durée des pouvoirs des commissaires (Masson, 1936), et par la proposition Piou du 22/06/1908 optant pour un contrôle permanent (Lisbonne, 1936).

D'autres projets souhaitent limiter le choix des commissaires, cette restriction garantissant la capacité de ces contrôleurs à exercer leur mission. En 1889, lors du congrès international des sociétés par actions, Rousseau envisage l'existence d'incompatibilités à la fonction de commissaires, qui ne devraient être ni actionnaires ni obligataires ni se rattacher par aucun lien aux administrateurs (Delattre, 1936). Le projet Thaller en 1904 propose la création à Paris d'une compagnie de vingt experts comptables spécialisés dans le contrôle des comptes (Masson, 1936). La compagnie, dont les premiers membres seraient désignés par le ministre du Commerce après un concours, recruterait par la suite par cooptation. La nomination de ces experts serait obligatoire pour toutes les sociétés faisant appel à l'épargne publique. En 1905, l'association des anciens élèves de l'école des Hautes Etudes Commerciales envisage la création d'un corps de commissaires assermentés, moins par désir d'un contrôle des grandes SA qu'elle considère comme le résultat normal de l'évolution économique, que pour relever le niveau d'ensemble des comptables français, atténuer l'anarchie des méthodes et faire cesser les inexactitudes méthodologiques fréquentes. En décembre 1905, grâce au capital de relations de son président Georges Schwob d'Héricourt, elle obtient du député de la haute Saône, René Renoult, qu'il dépose une proposition de loi sur le sujet. Le projet Renoult recommande la constitution d'un corps de commissaires assermentés. Mais cette initiative échoue autant, semble-t-il, à cause de l'indifférence de l'opinion et des milieux d'affaires que de l'opposition de ceux qui profitent de la quasi absence de réglementation pour l'accès à la profession d'expert comptable (Meuleau, 1992). En 1909, Bellom, ingénieur en chef du corps des Mines, propose d'instituer des groupements comptables reconnus par l'Etat et parmi lesquels les sociétés anonymes devront obligatoirement choisir leurs commissaires aux comptes (Touchelay, 2011, p 42).

L'unification des bilans fait, pour sa part, l'objet des questions traitées par la commission extra parlementaire créée en 1902 par Ernest Vallé, ministre de la Justice, et composée de

juristes et d'économistes. Cette commission souhaite fixer des règles pour l'établissement des bilans et des inventaires. Mais en 1903, elle rejette toute idée de réglementation, jugeant l'uniformisation incompatible avec la diversité des sociétés (Touchelay, 2011).

La Première guerre mondiale mettra un terme à tous ces débats relatifs au contrôle des comptes et à l'uniformisation des bilans, les projets demeureront lettre morte et la loi de 1867 ne sera pas modifiée.

Section 2. Quelle formation pour le commissaire aux comptes en ce début de XX^e ?

La loi de 1867 n'exige pour le commissaire aucune compétence particulière. Aucune formation spécifique n'est donc requise pour l'exercice de cette fonction. Cependant, la mission du commissaire consiste bien en l'examen des comptes présentés par les administrateurs et en la soumission d'un rapport à l'assemblée générale des actionnaires. Il est donc nécessaire d'examiner quelles sont les connaissances générales en comptabilité en ce début du XX^e et de faire un état des lieux des formations comptables existantes, lesquelles seraient qualifiantes et adaptées à l'exercice de la mission du commissaire. Si les connaissances générales en comptabilité sont faibles, les commissaires peuvent s'appuyer sur un système complet d'enseignement de la comptabilité mis en œuvre par la Société Académique de Comptabilité puis sur le brevet d'Etat d'expert comptable créé en 1927.

§ 1 – Une science comptable peu diffusée

Les comptables déplorent la faiblesse du niveau général d'éducation en comptabilité et regrettent l'imperméabilité des ingénieurs au langage comptable.

A – Faiblesse des connaissances générales en comptabilité

Dès 1870, Jacques Siegfried, co-fondateur de l'école supérieure de commerce de Mulhouse, écrit : « *On dirait que chez nous, on est encore à penser que le commerce est si peu de chose qu'il n'est besoin d'y préparer personne, bien que, dès 1848, une proposition de loi prévoyait que l'instruction primaire supérieure comprendrait des notions de tenue de livres. Malgré ce*

vœu, resté longtemps sans suite, le manque de collaborateurs qualifiés pour la direction comptable et administrative des entreprises est mis en évidence ... »¹. Magnier affirme en 1881 dans la préface de l'ouvrage de Léautey *Questions actuelles de comptabilité et d'enseignement commercial* : « Car, il faut bien le reconnaître, cet enseignement de la comptabilité, utilitaire entre tous, est resté dans un état frappant d'infériorité, comparé à celui des autres sciences ; aussi faut-il appeler l'attention des ministres de l'Instruction publique et du Commerce sur l'urgence de sa réforme et sur les avantages que le pays retiendrait de sa 'popularisation' – pour me servir du terme employé par M. Eugène Léautey, au moyen des écoles primaires elles-mêmes. »² Léautey affirme que la plupart des faillites sont dues à l'absence de teneurs de livres qualifiés et promeut le développement et la divulgation d'une éducation comptable.³

Aussi l'enseignement comptable commence-t-il à se développer dès la fin du XIX^e. Selon Labardin (2008), la comptabilité est présente dans l'enseignement technique et professionnel. Dans l'enseignement général, la tenue des livres devient une matière facultative en 1865 au niveau du primaire supérieur. En 1893 est créé le certificat d'aptitude à l'enseignement de la comptabilité, preuve de la généralisation de l'enseignement comptable dont bénéficie une grande partie de l'enseignement primaire et secondaire.

Les écoles de commerce se développent également, au niveau primaire et primaire supérieur. Ainsi l'école commerciale de la rue Trudaine ouvre ses portes en 1863. Elle compte 80 élèves dès la 1^{ère} année pour atteindre plus de 400 élèves en 1876. Le but de la Chambre de commerce est de fonder un établissement au sein duquel la jeunesse puisse trouver un enseignement spécial aux divers emplois du commerce et de l'administration (Léautey, 1886). L'école accepte les élèves âgés de 12 révolus souhaitant compléter leur éducation primaire et propose un enseignement de quatre années⁴. L'école pratique du commerce et de comptabilité, fondée par Pigier en 1850, poursuit son objectif de formation de teneurs de livres et d'employés commerciaux. Léautey (1886, p 267) constate qu' « un certain nombre

¹ Cité par Pinceloup (1993), tome I p 56.

² Cité par Bocqueraz (2000), p 131.

³ *Ibid.*

⁴ Le programme enseigné comprend la langue française et les éléments de littérature, l'arithmétique commerciale appliquée à la banque et au commerce, l'algèbre élémentaire et la géométrie pratique, la comptabilité théorique et pratique, l'histoire de France et l'histoire commerciale, la géographie physique, politique et commerciale, le droit usuel et commercial, les éléments d'économie politique, les langues étrangères : anglais, allemand, italien, espagnol, la calligraphie, le dessin, des conférences littéraires et des conférences scientifiques (Léautey, 1886).

d'employés, de chefs de comptabilité, de professeurs et de commerçants se réclament du titre d'anciens élèves de M. Pigier père. »

Deux hommes, les frères Siegfried, négociants dans le secteur cotonnier, ont alors une influence dominante sur le sursaut de l'enseignement commercial supérieur en France. Ils créent en effet à Mulhouse une école supérieure de commerce en 1865 partant du constat qu'il est indispensable d'implanter des comptoirs français à l'étranger — les industriels français étant obligés de vendre eux-mêmes leurs produits et les matières premières étant presque toutes importées d'Angleterre — et qu'il faut peupler ces comptoirs avec des employés, des commis bien formés grâce à de solides études commerciales, théoriques et pratiques (Maffre, 1984, p 60). Les frères Siegfried analysent le fonctionnement et le programme des autres écoles, dont celle de Paris, qu'ils critiquent fortement. Ils déplorent le nombre trop élevé d'élèves étrangers en particulier latino-américains alors que la problématique est bien celle de former des français, l'hétérogénéité du public en l'absence de concours d'entrée et enfin le contenu des cours jugé trop théorique et pas assez pratique (Grelon, 1997). Ils portent leur attention sur l'école d'Anvers dont l'enseignement pratique est proche des réalités industrielles et des problèmes du marché. L'enseignement dispensé à Mulhouse s'appuie sur un cursus de deux années au cours desquelles les leçons de bureau commercial simulent la pratique des affaires, les opérations de commerce en usage dans les différentes parties du monde. Les débuts de l'école mulhousienne sont prometteurs, elle compte chaque année une trentaine d'élèves. La guerre éclate alors ; Mulhouse est annexée par la Prusse et le professeur de sciences commerciales, M. Hurbin-Lefebvre, est accusé par l'autorité prussienne de crime de haute trahison. A la suite de son arrestation, l'école est fermée et ses enseignants retournent en France.

Selon Maffre (1984), le conflit de 1870-1871 est une véritable prise de conscience du grand retard de la France sur l'Allemagne en matière d'enseignement en général et d'enseignement technique en particulier. Une première vague de création d'ESC a lieu après la guerre de 1870 : Rouen (1871), Le Havre (1871), Lyon (1871), Marseille (1872) et Bordeaux (1874). Maffre (1984) souligne l'influence intellectuelle et spirituelle sur ces cinq écoles de celle de Mulhouse. Ainsi l'ancien directeur de l'ESC Mulhouse devient celui de Lyon, et quatre anciens professeurs de Mulhouse, dont Hurbin-Lefebvre, sont recrutés à Lyon. Ces cinq écoles reçoivent pour la plupart l'appui des chambres de commerce. Cependant, leurs effectifs

demeurent faibles et, plus encore, le nombre de diplômés. L'enseignement commercial semble toujours aussi incongru dans le paysage scolaire et culturel.

A Paris, on compte trois établissements :

- Un Institut commercial, créé en 1885, qui est une école préparatoire dédiée au commerce international. Les élèves doivent comprendre les différents marchés du monde, et non uniquement la production et le marché français. On y forme des chefs, des associés, des collaborateurs, c'est-à-dire des personnes qui pratiqueront l'import export à tout niveau. Son programme comporte peu de théorie et beaucoup de pratique et les matières dominantes sont le français, les langues étrangères, la géographie et les mathématiques élémentaires. Léautey (1886) déplore que la comptabilité y soit reléguée à un rang secondaire et que son étude se borne à l'indispensable.
- L'école supérieure de commerce de Paris. L'ESC Paris reçoit en 1869 le soutien de la Chambre de commerce de Paris et est totalement réorganisée après la guerre de 1870. Alors qu'elle ne comptait que 70 élèves en 1869, elle en compte 110 en 1885. L'ESC Paris est divisé en trois comptoirs et le cursus complet dure trois ans. Le 1^{er} comptoir délivre un enseignement très général et constitue une sorte d'année préparatoire. La comptabilité occupe le plus grand nombre de leçons, avec le français et les langues étrangères. Le second comptoir approfondit les connaissances des élèves. Quant au 3^{ème} comptoir, il est consacré à l'enseignement supérieur. Aucun élève n'y est admis sans avoir passé une année dans le second comptoir. Son programme montre, selon Léautey (1886), que l'enseignement commercial n'est pas « *un enseignement d'épicier* » mais « *un enseignement scientifique, à la fois général et spécial* ».
- L'école des Hautes Etudes Commerciales créée en 1881. Son but est défini ainsi par la Chambre de commerce de Paris : « *l'école est destinée à donner un supplément d'instruction aux fils de la bourgeoisie, qui se proposent à la sortie du collège de suivre la carrière commerciale. Le but de l'école est de donner à ces jeunes gens des notions pratiques, au moyen desquelles on apporte l'ordre et la clarté dans les échanges dont le mécanisme général leur aurait été préalablement expliqué, et d'imprimer une direction à cet enseignement qui comprendrait les sciences modernes* ».

se rattachant aux nécessités du commerce international. »¹ Pour les fondateurs de l'école des HEC, l'école commerciale correspond au degré inférieur de la hiérarchie de l'enseignement commercial. Elle forme des employés et reçoit des enfants d'une douzaine d'années ayant achevé leur école primaire. C'est le cas de l'école commerciale de la rue Trudaine. Les ESC forment le degré moyen et l'école des HEC constitue le degré supérieur, destiné à préparer à tous les postes de responsabilités, y compris la direction des plus grosses affaires commerciales, bancaires ou industrielles (Meuleau, 1992, p 45). La sélection sociale des élèves de l'école des HEC s'effectue à deux niveaux : l'exigence du baccalauréat, passé par une minorité de jeunes français, ou bien d'un niveau équivalent, et des frais de scolarité élevés. Le nombre d'élèves de l'école ne cesse de croître. De 1883 à 1892, l'école délivre environ 50 diplômes. Dans les années 1910, la moyenne est d'environ 120 diplômés pour atteindre, entre 1922 et 1932, entre 200 et 260 diplômés.²

Tableau 11 - Effectifs des écoles de commerce en France entre 1872 et 1886

ECOLE	ANNEES SCOLAIRES														TOTAL
	1872/73	1873/74	1874/75	1875/76	1876/77	1877/78	1878/79	1879/80	1880/81	1881/82	1882/83	1883/84	1884/85	1885/86	
ESC Paris	100	105	120	140	140	150	148	135	130	120	115	122	115	110	1 750
HEC															495
ESC Lyon	40	125	144	155	125	141	130	106	93	87	75	96	103	99	1 519
ESC Marseille	44	65	80	105	104	106	114	112	110	125	116	140	120	112	1 453
ESC Le Havre	43	48	52	55	44	39	38	36	22	26	31	39	37	40	550
ESC Rouen	35	48	83	71	81	68	72	62	51	42		25	18	18	674
ESC Bordeaux			33	69	76	75	81	78	65	60	84	95	101	111	928
Sous total	262	391	512	595	570	579	583	529	471	510	513	625	611	618	7 369
Av. Trudaine	400	418	432	440	455	462	472	491	495	500	505	510	460	500	6 540
Institut commercial													82	131	213
Ecole Pigier			32	86	130	156	177	202	186	197	229	221	234	245	2 095
Ecole municipale Reims														23	23
TOTAL	662	809	976	1 121	1 155	1 197	1 232	1 222	1 152	1 207	1 247	1 356	1 387	1 517	16 240

Source : Léautey (1886), p 310.

Une 2nde vague de création d'écoles supérieures de commerce a lieu dans les années 1890, conséquence directe de la loi de dispense militaire du 15 juillet 1889. Cette loi prévoit que les meilleurs élèves d'un certain nombre d'écoles supérieures reconnues par l'Etat seront dispensés du service militaire. Cette reconnaissance est prononcée par un décret rendu sur le rapport du ministre du Commerce et du ministre de la Guerre, après avoir entendu le Conseil d'Etat et pris en compte l'avis de la commission permanente du conseil supérieur de l'enseignement technique. L'Etat contrôle alors la qualité des diplômes. Selon le décret du 31 mai 1890, « les examens ou concours d'entrée sont passés devant un jury composé de 7

¹ Cité par Le Van Lemesle (2004), p 354.

² Meuleau (1992), analyse des effectifs pp. 91-96.

membres : 5 d'entre eux sont désignés par le ministre dont l'un, président, est le directeur de l'école, et un autre, professeur à l'école, est choisi par ce dernier. » (Maffre, 1984, p 134)

Les sept écoles citées dans le tableau 11 obtiennent cette reconnaissance par décret et adoptent le système de recrutement sur concours.

La loi de 1889 favorise donc une deuxième vague de création d'écoles de commerce avec Lille (1892), Montpellier (1897), Nancy (1897), Nantes (1898), Alger (1900), Dijon (1900) et Toulouse (1902). Ce développement est assez artificiel, les élèves étant surtout intéressés par l'obtention de la dispense militaire. Les chambres de commerce sont particulièrement actives dans ces ESC. Le contrôle des pouvoirs publics s'effectue *a posteriori* et Maffre (1984) précise que ces derniers n'ont jamais refusé une nomination ou un changement de programme. En 1905, quinze écoles supérieures de commerce sont reconnues par l'Etat (cf. tableau 12).

Tableau 12 - Liste des écoles supérieures de commerce en France en 1905

	création	reconnaissance
HEC	1881	22/07/1890
ESCP	1820	22/07/1890
Institut commercial de Paris	1884	22/07/1890
ESC Alger	1901	?
ESC Bordeaux	1874	22/07/1900
ESC Dijon	1900	24/04/1900
ESC Le Havre	1871	22/07/1890
ESC Lille	1892	12/07/1892
ESC Lyon	1872	22/07/1890
ESC Marseille	1872	22/07/1890
ESC Montpellier	1897	16/07/1897
ESC Nancy	1896	2/10/1896
ESC Nantes	1900	23/06/1900
ESC Rouen	1895	29/08/1895
ESC Toulouse	1905	27/03/1905

Source : Maffre (1984), p 173.

La durée des études dans ces écoles est généralement de deux ans. Le débat est constant pour savoir quoi, de la théorie ou de la pratique, doit l'emporter. Les matières enseignées sont le commerce et la comptabilité, deux langues étrangères, les mathématiques commerciales, l'étude des marchandises, la géographie et l'histoire économique, des notions de droit public et de droit civil, la législation commerciale maritime et industrielle, quelques éléments de législation ouvrière, de législation budgétaire et douanière et même la calligraphie. La base de

l'enseignement reste le bureau commercial, que l'on appellera, au début du XX^e, cours de « commerce et comptabilité ».

L'emploi du temps de l'ESC Mulhouse a servi de modèle pour construire celui des différentes écoles de commerce provinciales et est donc fort proche de celui de l'ESC Lyon, Bordeaux, Marseille, Le Havre (cf. tableau 13). Les leçons de bureau commercial que l'on rencontre dans ces écoles sont divisées en cours de comptabilité, mathématiques et correspondance commerciale à l'ESC Paris et à l'école des HEC.

Tableau 13 - Nombre d'heures hebdomadaires des différentes leçons – Comparaison ESC Paris, ESC Mulhouse et Ecole des HEC¹

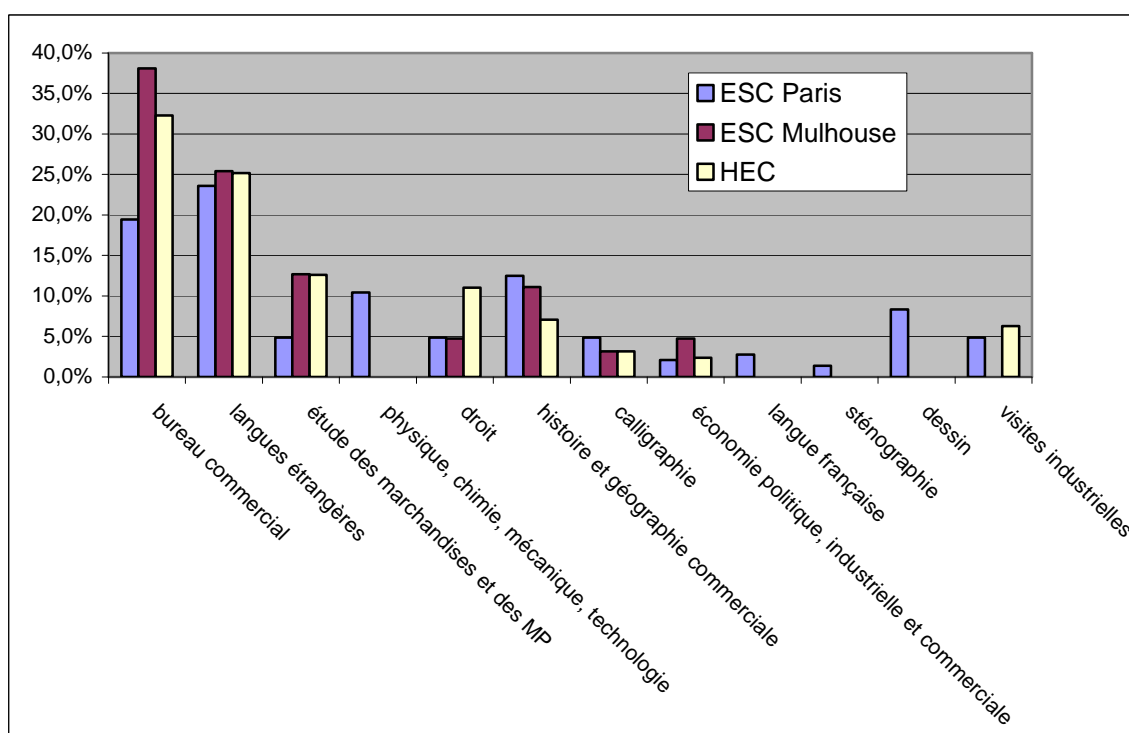
	ESC Paris		ESC Mulhouse		Ecole des HEC	
	2 nd comptoir	3 ^{ème} comptoir	1 ^{ère} année	2 ^{ème} année	1 ^{ère} année	2 ^{ème} année
comptabilité	3,5	3			8	8
correspondance commerciale	1					
mathématiques	3,5	3			3	1,5
bureau commercial	8	6	12	12	11	9,5
langue française	2					
écriture, calligraphie	2,5	1	2		1	1
histoire et géographie commerciale	4,5	4,5	4	3	1,5	3
physique	1	1,5				
chimie	1,5	1,5				
mécanique		1				
matières premières, étude des marchandises	1,5	2	4	4	4	4
technologie		1				
droit commercial, civil et industriel	1	1,5		3	3	3
législation fiscale	1					1
économie politique, industrielle et commerciale		1,5	1	2	1,5	
dessin	3	3				
sténographie	1					
allemand ou 2 nd e langue	4	3,5	4	4	3	3
anglais	3	2,5	4	4	5	5
espagnol	1	1				
italien	1	1				
visites industrielles		3,5			2	2
total heures de cours hebdomadaire	36	36	31	32	32	31,5

Source : Léautey (1886)

¹ Le programme de l'école des HEC a été quelque peu remanié par rapport à celui présenté par Léautey (1886). En effet, certains cours ne sont présents que sur un trimestre ou bien un semestre. Le volume hebdomadaire a été recalculé pour ces cours. De même, en 2^{ème} année, l'emploi du temps s'alourdit sur le dernier trimestre. Trois leçons supplémentaires d'1h30 chacune s'ajoutent au programme : un cours sur les législations commerciales étrangères, un autre portant sur l'étude des transports et le dernier s'intéressant à l'outillage et au matériel commercial.

La répartition moyenne des enseignements sur les deux années de cours montre que le bureau commercial est bien la leçon occupant le plus fort volume horaire, notamment pour l'école des HEC et les ESC provinciales (cf. graphique 11). L'étude des langues étrangères prend également une place importante. L'ESCP se caractérise par l'enseignement scientifique qui y est proposé (chimie, physique, mécanique, technologie) en lien direct avec l'étude des marchandises et des matières premières. L'école des HEC se singularise par le volume horaire des cours de droit. Enfin, les deux écoles parisiennes organisent des visites d'entreprises, ce qui ne figure pas au programme de l'ESC Mulhouse.

Graphique 11 - Répartition moyenne des leçons dispensées à l'ESCP, l'ESC Mulhouse et l'école des HEC durant le cursus de deux ans



Dès lors que l'on commence à craindre la suppression de la dispense militaire, le nombre de candidats aux concours d'entrée des ESC chute. Entre 1900 et 1905, l'on passe en effet de 1 309 à 482 candidats (Le Van-Lemesle, 2004, p 356-357). En effet, une loi de 1905 sur le recrutement de l'armée supprime toutes les dispenses. L'Etat crée alors de nouvelles conditions pour reconnaître le titre d'Ecole Supérieure de Commerce et l'on assiste à une troisième vague de création en 1906. Le concours d'entrée est supprimé mais il est désormais nécessaire, pour prétendre entrer dans une ESC, d'être titulaire soit du baccalauréat complet ou de la 1^{ère} partie du baccalauréat, soit du brevet élémentaire, du brevet supérieur, du

certificat d'études primaires supérieur, du certificat d'études de pratiques commerciales ou bien du certificat d'études du 1^{er} cycle des études commerciales. La durée des études passe alors progressivement à trois ans. Il faut noter également qu'à cette période les écoles se spécialisent en fonction des besoins locaux. Ainsi l'école du Havre s'intéresse particulièrement à l'armement maritime ; Marseille et Nantes développent une section coloniale ; Lille porte son attention sur le commerce des textiles, Lyon sur celui des soieries.

Une nouvelle école est créée en 1907 : l'Institut Economique, fondé par l'école des jésuites de Sainte Geneviève, dans un contexte d'essor de l'enseignement supérieur catholique et de morosité de l'enseignement commercial consulaire ou municipal. La mission de cet institut est de « *permettre aux étudiants d'assurer la relève au sein de l'entreprise familiale, tout en préservant leur foi et leur morale* » (Languille, 1997, p 48). L'IE devient l'Ecole Supérieure des Sciences Economiques et Commerciales en 1910 et a pour projet d'introduire la morale catholique dans le monde des affaires. Les jésuites ont concentré leurs efforts sur la formation des élites depuis l'Ancien Régime. Comme l'explique Languille (1997), ils proposent ici un modèle pédagogique qui se distingue par l'idéologie et les valeurs diffusées pour contrer l'influence protestante et israélite puissante dans les milieux économiques et l'enseignement commercial. L'enseignement compte six disciplines principales : les langues étrangères, l'histoire du commerce, la géographie commerciale, la comptabilité, l'économie politique et le droit. La formation spirituelle des élèves tient également une place importante. Les principes pédagogiques des collèges jésuites y sont appliqués, à savoir l'adaptation de l'enseignement à la maturité de chaque élève, le développement de relations individuelles entre professeurs et élèves, l'instauration du tutorat. L'obligation d'être titulaire du baccalauréat pour entrer à l'ESSEC est abandonnée en 1913, en raison des difficultés de recrutement de l'école, et la sélection est quasi inexistante jusqu'à la Seconde guerre mondiale. En raison des frais de scolarité très élevés et du projet de l'école, la population estudiantine de l'ESSEC est très marquée socialement. Les fils de patrons du commerce et de l'industrie représentent plus du tiers des effectifs jusqu'aux années 1955.

Tableau 14 - Nombre de diplômés des écoles supérieures de commerce en France entre 1900 et 1913.

<i>Ecoles</i>	<i>Années</i>				
	<i>1900</i>	<i>1910</i>	<i>1911</i>	<i>1912</i>	<i>1913</i>
Hautes Etudes Commerciales	86	92	102	75	113
ESC Paris	39	55	35	37	46
Institut commercial	16	16	13	16	7
ESC Alger	6	6	3	6	3
ESC Bordeaux	43	31	52	44	39
ESC Dijon	9	5	8	9	18
ESC Le Havre	3	6	6	8	6
ESC Lille	21	32	28	27	33
ESC Lyon	25	25	17	20	27
ESC Marseille	51	35	33	41	42
ESC Montpellier	13	17	27	27	28
ESC Nancy	9	15	20	21	14
ESC Nantes	9	12	5	9	6
ESC Rouen	5	6	9	9	14
ESC Toulouse	12	17	14	16	20
Total	347	370	372	365	403

Source : Le Van Lemesle (2004), p 355.

Si l'on compare les données du tableau 14 avec les quelques 17000 étudiants des facultés de droit, le nombre de diplômés de ces écoles reste faible. Selon Le Van Lemesle (2004), les écoles de commerce ne parviennent que très tardivement à opérer une véritable percée et à atteindre, comme a réussi à le faire HEC, le niveau des grandes écoles. Elles suivent le modèle des écoles d'ingénieurs, en particulier celui de l'Ecole Centrale, qui constitue à la fin du XIX^e la référence nationale en matière d'organisation de l'enseignement technique supérieur. Comme le soulignent Nioche et de St Martin (1997), les principaux fondateurs des ESC restent obsédés par le modèle allemand dans lesquelles les universités échappent au contrôle de l'Etat et qui apparaît comme l'application du libéralisme économique à l'enseignement. Jusqu'au milieu du XX^e, ces établissements, quel que soit leur niveau réel, gardent dans le système d'enseignement le statut des écoles liées à l'apprentissage d'une technique. Il existe un réel préjugé contre la culture économique et commerciale. Sans doute faut-il y voir une réminiscence du passé où les nobles français ne pouvaient exercer le négoce sans dérogeance. En outre, le milieu des affaires considère que la meilleure école de commerce reste la pratique. Maffre (1984) affirme que l'enseignement commercial est le pur produit de la bourgeoisie négociante, fraction dominante sur le plan économique mais non sur le plan culturel. Son modèle éducatif s'oppose à celui des élites intellectuelles. L'enseignement commercial reste marginal car le grand commerçant est assimilé au petit

épicier, ce qui dévalorise la sphère marchande. Il est enfin difficile de concrétiser les objectifs de ces écoles car il existe une relative indétermination des professions auxquelles destine cet enseignement.

La quête de légitimité de la comptabilité débute dès la fin du XIX^e et le fait de recourir à son histoire en témoigne. Hurbin-Lebfevre (1875), le professeur malheureux de l'école supérieure de commerce de Mulhouse, est d'ailleurs l'auteur de la première étude française d'histoire de la comptabilité. Cette volonté de reconnaissance se manifeste également à travers l'organisation des premiers congrès de comptabilité (Ouriemni, 2012), les écrits de Léautey qui mettent en avant le caractère scientifique de la comptabilité et ceux de Reymondin. Dans sa bibliographie historique, Reymondin (1909) justifie ce travail en rappelant qu'« *à chaque science correspond une bibliographie qui lui est particulière et dont la récapitulation, sous forme de catalogue raisonné, constitue un précieux instrument de travail.* » Une plus large diffusion de la science comptable reste le leitmotiv des professionnels après la Première guerre mondiale. Selon Reymondin (1928), l'enseignement ménager doit comprendre l'enseignement d'une comptabilité primaire. Des appels sont lancés en faveur d'une popularisation de la comptabilité. Ainsi la Chambre de commerce d'Abbeville émet le vœu en 1924 que la comptabilité soit enseignée dans toutes les écoles, « *en raison de la connaissance approfondie qu'exige la compréhension des feuilles établies par le fisc et des injustices énormes qui peuvent en découler, dans l'application des lois, du fait de l'ignorance de cette science par certains commerçants.* » Espinadel (1927) rappelle l'utilité de connaissances en comptabilité : « *le nombre de gens qui savent lire un bilan est relativement restreint. (...) Et pourtant, rien n'est plus utile que la comptabilité qui parle d'elle-même et qui enseigne à celui qui sait l'écouter, le chemin à suivre pour mener au succès.* »

Malgré tous ces appels, le manque d'enseignement comptable dans les plus prestigieuses facultés et les grandes écoles reste de mise. Selon Ramirez (2001), le groupe professionnel leader dans les grandes compagnies du début du XX^e demeure celui des ingénieurs, qui ont établi des liens avec le milieu universitaire, l'Etat et le monde des affaires grâce aux grandes écoles prestigieuses et élitistes telles que l'Ecole Polytechnique.

B – Des ingénieurs réfractaires au langage comptable

Selon Reymondin (1928)¹, les ingénieurs méconnaissent souvent l'utilité de la science comptable par une inconsciente exagération de la valeur technique et ne voient en la comptabilité qu'une tâche subordonnée. Il existe cependant, en ce début du XX^e, un revirement de la position de certains ingénieurs comme en témoigne Maurice Bellom, ancien élève de l'Ecole Polytechnique, ingénieur en chef au corps des Mines, professeur d'économie industrielle à l'Ecole nationale supérieure des Mines. Ce dernier précise en effet que *« l'ingénieur, qui remplit dans une exploitation une mission technique, fournit, par les résultats de la production, des éléments qu'il appartient au comptable de mettre en œuvre pour la confection du bilan ; d'autre part, l'ingénieur qui occupe les fonctions de conseil auprès d'une entreprise financière, doit faire appel aux lumières de l'expert comptable pour la vérification du bilan des affaires que cette entreprise alimente de ses capitaux. »*²

Léautey et Guilbault mettent en avant dès 1903 la nécessité pour les marchands avisés mais surtout pour les industriels de porter l'attention la plus soutenue à bien comptabiliser les mouvements de leur fabrication et à bien établir leur prix de revient. Pour ces auteurs, le but de la comptabilité, *« outre l'obtention de statistiques utiles à la conduite des affaires, est de déterminer :*

- (1) Le prix de revient des utilités capitaux produites, consommées ou échangées par les individus ou collections d'individus*
- (2) De déterminer le rapport du prix de revient et du prix de cession de ces valeurs économiques, et conséquemment les résultats de leur échange (...).*³

L'importance du calcul du prix de revient comptable est un argument supplémentaire utilisé par les comptables en ce début du XX^e siècle pour justifier leur ambition, et amener la comptabilité au rang de science. Léautey et Guilbault, dès l'introduction de leur manuel, émettent le souhait que leur ouvrage, portant sur les principes généraux de comptabilité, intéresse les écoles d'ingénieurs, notamment l'Ecole centrale des Arts et manufactures et l'Ecole Polytechnique, l'étude de la comptabilité semblant indispensable aux techniciens. Ainsi, Julhiet (1927, p 126), dans son cours de finance et de comptabilité destiné aux élèves ingénieurs de l'Ecole spéciale des Travaux publics du bâtiment et de l'industrie, précise : *« la*

¹ Reymondin (1928), chapitre 13 - la comptabilité, l'ingénieur et le comptable : quelques opinions autorisées.

² Bellom M. (1912), « Le bilan, l'ingénieur et le comptable », *Le génie civil*, t.LXI, n°19, 20 et 21. Propos repris par Reymondin (1928), chapitre 13.

³ Léautey E. et Guilbault C.A. (1903), Première partie, 1. Définitions préliminaires.

connaissance du prix de revient est indispensable au chef d'entreprise ; l'établissement du prix de revient est un des principaux services que rend la comptabilité ». Cela sous entend que le calcul du prix de revient, si utile à l'ingénieur, ne peut être calculé que par le comptable. La connaissance du prix de revient étant indispensable, seul le comptable pouvant le calculer, cela ne revient-il pas à dire que la comptabilité est indispensable ? (Boyns et Zimnovitch, 2001). Julhiet encourage d'ailleurs les chefs d'entreprise à collaborer efficacement avec les comptables et à apprendre leur langage. Si la comptabilité ne rend pas les services qu'elle doit rendre, selon Julhiet la faute en incombe aux comptables « *qui ne tiennent pas une comptabilité claire, qui ne sont jamais prêts à donner rapidement un état, enfin qui fournissent leurs renseignements en langue comptable incompréhensible, au lieu de les traduire dans le langage de tout le monde* » mais aussi au chef d'entreprise « *qui ne comprend pas le langage comptable, qui ignore tout de la comptabilité, qui ne sait pas ce qu'elle peut lui fournir, qui est hors d'état, par suite, de donner des directives à ses comptables, qui ne lie pas leurs services aux autres services de l'usine.* » (Juhliet, 1927, p 12) Le chef d'entreprise doit créer et diriger le service financier et comptable, au même titre qu'il doit diriger le service technique et le service commercial. Il doit établir la coordination, l'entente et le travail en commun entre ces trois services. Julhiet conclut alors que si le chef des services administratifs « *ne rend pas prospère une industrie qui n'est pas viable, il contribue pour une large part à la prospérité d'une affaire saine.* » Un autre ingénieur, Blandin, ancien élève de l'Ecole des Mines, s'intéresse à la comptabilité et plus précisément au calcul des prix de revient dans l'industrie. En raison de la lutte économique de plus en plus serrée, il est nécessaire pour l'industrie de surveiller les dépenses et Blandin (1930) préconise « *une collaboration étroite entre le technicien qui dirige et contrôle la production et le comptable qui est en quelque sorte sa conscience éclairée et judicieuse.* »

En réalité, comme l'affirme Ramirez (2001), le contrôle des coûts et le calcul du prix de revient, qui est une priorité pour les entreprises à cette époque, ne sont pas mis en place par les comptables mais par les ingénieurs. Nikitin (1992) confirme que le développement de la comptabilité interne est un travail qui concerne peu les comptables mais qui est exécuté par les ingénieurs utilisant parfois la technique comptable. Les ingénieurs recherchent en effet l'exactitude et la clarté du calcul du prix de revient, ces objectifs n'étant pas atteints par les calculs des comptables. Selon Boyns et Zimnovitch (2001), les explications embrouillées des comptables ne peuvent satisfaire les ingénieurs, car leur compréhension nécessite des connaissances de base en technique comptable. Les comptables sont trop sensibles au

maintien de l'équilibre du bilan et l'imputation des frais généraux est reléguée au second plan alors qu'elle est une priorité pour les ingénieurs. Enfin, les délais pour remonter l'information aux responsables sont très longs mais ne sont-ils pas la rançon de l'exactitude recherchée ? La comptabilité ne semble donc pas satisfaire les attentes des industriels.

La comptabilité dans la période de l'Entre-deux-guerres semble toujours constituer un langage obscur voire incompréhensible pour la plupart des ingénieurs. Julhiet (1927) relaie ainsi l'image de la comptabilité perçue par les ingénieurs : « *Pour beaucoup d'ingénieurs, la comptabilité d'une entreprise représente surtout une collection de paperasses et de gros livres permettant de connaître ce qu'un client doit à l'entreprise, ce que l'entreprise doit aux fournisseurs, l'avoir en banque et en caisse, mais ne fournissant sur la marche de l'affaire que des indications vagues et embrouillées. Cette méfiance vis-à-vis des services comptables se double d'une vraie hostilité quand arrive le moment de l'inventaire annuel, bête noire de tous ceux qui doivent y participer : directeur, ingénieurs, commis, magasiniers, etc.* » Blandin (1930) relate dans son ouvrage une anecdote sur les échanges d'un grand centre industriel, tout à fait éclairante sur la perception du rôle du comptable dans l'entreprise : « *A X..., c'est bien simple de distribuer des dividendes ; M. S. (service des approvisionnements) fait des économies ; M. P. (service commercial) gagne de l'argent en vendant du charbon, du coke et des briquettes ; M.M. (ingénieur en chef de la mine) mange une partie de ces économies et ces bénéfices, la mine ne dévore heureusement pas tout, et M.B. (service de la comptabilité) constate ces magnifiques résultats !* » L'auteur explique que, après avoir échangé ces propos, les jeunes ne vont point consacrer leurs loisirs à examiner les tableaux et rapports mensuels de la comptabilité.

La diffusion des savoirs comptables auprès du public des ingénieurs est donc difficile car la comptabilité est considérée comme une technique subalterne et manque de prestige vis-à-vis de cette population. Cependant, une organisation professionnelle née à la fin du XIX^e siècle, la Société Académique de Comptabilité, tente de renforcer les connaissances des professionnels comptables.

§ 2 – Un système d'enseignement complet de la comptabilité défini par la Société Académique de Comptabilité

La SAC a comme idéal de servir la profession comptable et les professionnels de la comptabilité et met en place trois diplômes hiérarchisés : le certificat de teneur de livres, le diplôme de comptable et le brevet d'expert comptable.

A – La SAC, une association au service des comptables

La Société Académique de Comptabilité est fondée en 1881 et s'implique fortement dans l'enseignement et la diffusion de la science comptable. Son but premier est l'établissement d'une académie scientifique de comptabilité.¹ Selon Auguste Petit, son fondateur et premier président, la SAC doit « *produire la cohésion scientifique qui fera de notre métier une profession vraiment libérale. Quel est son but en effet ? Donner au comptable un titre qui le fasse reconnaître de la multitude d'employés qui prennent cette qualification ; séparer le bon grain de l'ivraie, par conséquent relever la profession.* »² Faire de bons comptables, telle est l'œuvre principale de la SAC, comme le rappelle Leblanc, administrateur de la SAC, lors de la séance annuelle de la société en 1909 : « *La SAC a compris la première, depuis de longues années, qu'il ne suffisait pas de faire des affaires, que les entrepreneurs, au sens économique du mot, c'est-à-dire les chefs d'entreprise, ne pouvaient obtenir un résultat tangible qu'à la condition d'enregistrer avec méthode et surtout avec clarté les opérations d'échange ou de transformation auxquelles ils se livrent et dont la multiplicité et la complexité s'accroissent chaque jour. Faire de bons comptables, des administrateurs intègres et habiles, tel est le but primordial de notre œuvre.* »³

La SAC se donne deux objectifs :

1. la propagation de l'enseignement commercial, la diffusion et le perfectionnement de la science comptable appliquée à l'administration des entreprises agricoles, industrielles, commerciales et financières.
2. l'étude et la défense des intérêts comptables.

¹ Article 1, statuts de la SAC.

² Centenaire de la SCF (1981), p 14.

³ *Bulletin trimestriel de la SAC*, 4^{ème} trimestre 1909.

Pour les atteindre, elle choisit six moyens d'actions¹ :

- a) *elle crée des cours professionnels publics et gratuits à Paris, dans les départements, colonies et pays de protectorat français.* Le programme d'enseignement de la SAC comprend l'arithmétique commerciale, le commerce, la tenue des livres, la correspondance commerciale, la comptabilité industrielle, commerciale, agricole, financière, la comptabilité des sociétés commerciales, la gestion commerciale et industrielle, les langues vivantes, la calligraphie, la sténographie, la dactylographie. S'y ajoutent des notions générales de législation commerciale, industrielle et ouvrière, pour rendre le comptable habile au contentieux, ainsi que des notions d'économie politique pour lui permettre la résolution de certaines questions relatives au règlement des échanges. En dix ans, entre 1922 et 1931, elle donne ainsi 3 542 leçons.
- b) *elle institue des examens et des concours, décerne des récompenses et des diplômes.* La SAC délivre en effet trois diplômes : le diplôme de comptable (1881), le certificat de teneur de livres (1900) et le brevet d'expert comptable (1905) dont les principes sont fixés clairement : *« le teneur de livres suit le chemin tracé, le comptable trace le chemin et le rectifie au besoin, l'expert contrôle, dirige, expertise (en privé ou judiciairement) et peut être commissaire aux comptes. »* En constatant le nombre croissant d'auditeurs des cours de la SAC lors de la séance annuelle de 1909, l'administrateur Leblanc s'attarde sur les diplômes délivrés par la SAC : *« Aux jeunes qui débutent dans la carrière d'auxiliaires du commerce et de l'industrie, nous offrons le certificat de teneur de livres ; à leurs aînés plus expérimentés et déjà aptes à la vue d'ensemble d'un organisme comptable, le diplôme de comptable, enfin à ceux que la tenue, la direction et le contrôle d'un certain nombre d'entreprises ont initiés aux secrets les plus intimes de la mouvementation des richesses et dont l'expérience peut être mise à profit par le public pour la surveillance et la défense des ses intérêts pécuniaires, ou par la loi comme auxiliaires de justice, nous décernons le brevet d'expert comptable. »*² Cette trilogie constitue le premier système complet d'enseignement de la comptabilité. La SAC préconise pour le commissaire l'obtention du brevet d'expert comptable.

¹ Centenaire de la SCF (1981), p 16.

² *Bulletins trimestriels de la SAC*, 4^{ème} trimestre 1909.

- c) *elle organise des réunions d'étude et des conférences ;*
- d) *elle fait paraître des bulletins et des ouvrages techniques ;*
- e) *elle réunit et met à la disposition de ses membres tous documents et publications intéressant la profession ;*
- f) *elle intervient auprès des pouvoirs compétents en vue d'obtenir les mesures législatives et autres se rattachant à son but.* La SAC siège d'ailleurs dans une commission chargée de réformer l'école primaire en 1893. Certains de ses membres deviennent professeurs à l'école des Hautes Etudes Commerciales, à l'Ecole centrale des Arts et manufactures.

Cependant, gérer une association implique des dépenses et du temps. En effet, il faut du temps pour créer de véritables examens, obtenir une trésorerie positive et suffisante, tisser des liens avec les personnes et les institutions pouvant donner de la reconnaissance. La SAC dispose d'un faible budget pour réaliser tout cela et est proche de la banqueroute à plusieurs reprises. Les débuts de l'association sont en effet décrits ainsi dans l'ouvrage édité à l'occasion de son centenaire : « *Le premier acte, et non le moindre, était de se mettre en rapport avec le monde industriel, commercial et financier, de gagner sa confiance, d'agiter l'opinion publique. C'était la période des grandes difficultés et des luttes, prix de toute création ; car l'opinion qui se laisse prendre trop souvent aux grands éclats, reste indifférente aux sollicitations des hommes modestes et convaincus. N'est-ce pas l'écueil où échouent presque tous les novateurs ?... Ils ont besoin pour réussir de l'appui du public alors que le public attend pour les appuyer qu'ils aient réussi.* »¹ L'association parvient malgré les difficultés financières à poursuivre ses activités grâce notamment à l'accueil de la presse parisienne et départementale, lui permettant d'étendre son action première, de provoquer un mouvement très vif sur plusieurs places industrielles et commerciales notamment Marseille, Valenciennes, Lille et Lyon. Cet appel de la presse complété par l'envoi de circulaires entraîne de nouvelles adhésions en provenance de tout le territoire. En 1916, la SAC est reconnue d'utilité publique et devient la Société de Comptabilité de France.

¹ Centenaire de la SCF (1981), p 13.

L'influence de la SCF ne cesse de s'accroître entre les deux guerres. Alors qu'il n'existait que trois centres d'examen en 1906 : Paris, Marseille et Valenciennes, il en existe une quarantaine en 1931. Le nombre de sociétaires double en 10 ans passant de 2 533 en 1922 à 5 027 en 1931 (cf. tableau 15).

Tableau 15 - Effectif des diverses catégories de sociétaires de la SCF de 1922 à 1931.

années	adhérents divers	teneurs de livres	comptables diplômés	experts comptables	honoraires	correspondants étrangers	totaux
1922	1 708	296	386	72	34	37	2 533
1923	1 959	316	427	71	35	36	2 844
1924	2 158	391	462	68	36	45	3 160
1925	2 417	443	509	67	40	51	3 527
1926	2 609	512	559	69	43	54	3 846
1927	2 802	634	615	67	55	44	4 217
1928	2 932	705	663	66	57	44	4 467
1929	2 833	757	734	64	57	42	4 487
1930	3 203	832	799	64	45	74	5 017
1931	3 090	906	868	64	35	64	5 027

Source : Centenaire de la SCF (1981)

B – Trois diplômes pour un système complet d'enseignement de la comptabilité

La SAC délivre trois diplômes : le certificat de teneur de livres (1900), le diplôme de comptable qui est le premier à être instauré lors de la création de la SAC en 1881, puis le brevet d'expert comptable (1905). Selon Labardin (2008, p 227), cette distinction, courante dans les années 1880, renvoie implicitement à l'organisation ouvrière où le travail de conception est séparé de celui de production. Elle trouve notamment son origine dans les travaux de Courcelle Seneuil (1883, p 61-62), qui divise les travailleurs « *en deux grandes classes très distinctes, qui ont des mœurs, des habitudes différentes et qui ne portent pas le même nom dans la hiérarchie sociale : ce sont les ouvriers et les commis.* » L'ouvrier « *n'a guère d'autre instruction professionnelle que celle de l'apprentissage, ni d'autre instruction générale que celle qu'il reçoit dans sa famille, en apprentissage, au catéchisme ou à l'école primaire.* » Le commis « *fait, lui-aussi, son éducation professionnelle par l'apprentissage, et il y joint souvent quelque théorie. Son éducation générale est très variable : tantôt elle ne dépasse pas celle de l'ouvrier, tantôt elle se confond avec celle de l'entrepreneur et des classes dites éclairées dans lesquelles vit le commis et desquelles il ne se distingue ni par l'habit ni par les mœurs, mais seulement par les différences de fortune et de profession.* » Courcelle Seneuil (1883, p 73) définit le travail des commis comme étant « *plus intellectuel*

que celui des ouvriers. » Il a un rôle important dans l'entreprise car « *il obtient toujours une part quelconque de la confiance du chef.* » Faure (1928) estime que les exigences de la division du travail ont établi des spécialistes, une certaine hiérarchie. Le bureau de la comptabilité comprend des exécutants, un sous-chef et un chef. La distinction entre le comptable et le teneur de livres se confirme. Les trois diplômes délivrés par la SAC classent ainsi le travail des comptables.

1. Le certificat de teneur de livres

*« Cet examen sanctionne les connaissances de ceux qui ont déjà des notions étendues en comptabilité, sans toutefois posséder les connaissances que l'on doit exiger d'un bon comptable. Il permet de se préparer graduellement à l'examen du second degré. »*¹

Selon Faure (1928), le teneur de livres doit savoir écrire lisiblement, être ordonné, comprendre l'utilité de son travail et les relations de travail avec ceux qui le précèdent et qui le suivent, avoir un tempérament soigneux.

Les épreuves écrites du certificat comportent :

- une rédaction sous forme de lettre, rapport, circulaire ou tout autre écrit, se rapportant au commerce (durée : $\frac{3}{4}$ heure),
- des questions ou problèmes d'arithmétique appliqués aux opérations commerciales (durée : 1 heure),
- un exercice de calcul rapide (durée : 10 minutes),
- des questions de comptabilité commerciale (durée : 2 heures).

Puis viennent les épreuves orales : avec tout d'abord des questions sur le commerce, les documents commerciaux et l'arithmétique, puis des questions sur la comptabilité commerciale. Chaque épreuve ne dépasse pas les 20 minutes.

La comptabilité est par conséquent au cœur de ce premier diplôme puisque toute note inférieure à 10 pour la comptabilité, à l'écrit ou à l'oral, entraîne l'élimination du candidat.

¹ Centenaire de la SCF (1981), p 107, extrait de la documentation scolaire.

Le programme des révisions comprend quatre volets :

- *La comptabilité commerciale*, qui est le plus important :

obligations comptables du commerçant, considérations générales, méthodes et principes généraux, comptes, livres, feuillets mobiles et cartes, contrôle, inventaire, compte d'exploitation, bilan, clôture et ouverture des livres, applications pratiques.

- *Le commerce*

généralités, les commerçants : prérogatives et obligations, les actes de commerce, l'échange, les transports, la douane, les documents relatifs aux échanges, le règlement des échanges, les octrois, la régie, les magasins généraux, les entrepôts, les institutions relatives au commerce.

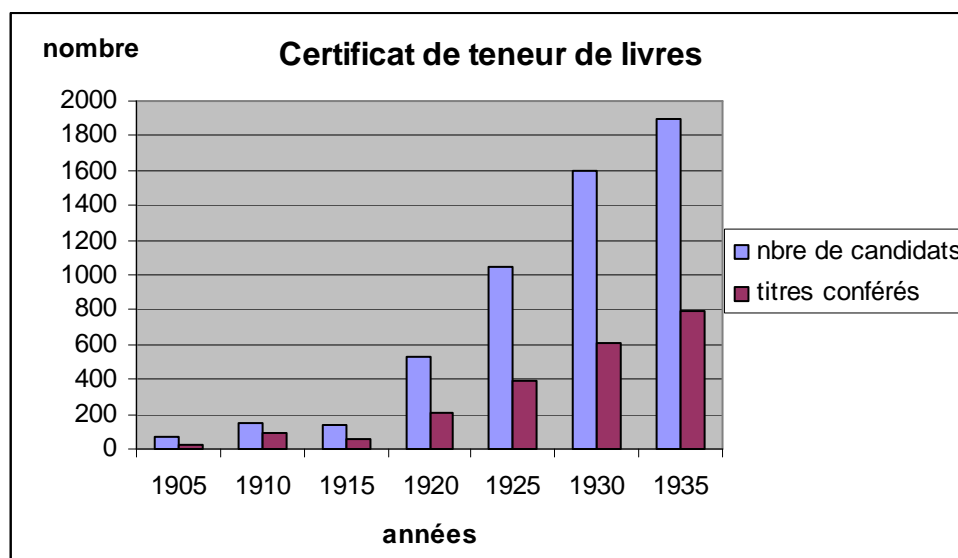
- *La correspondance commerciale*

disposition matérielle des lettres, différents genres de lettres, organisation d'un service de correspondance.

- *L'arithmétique commerciale*

numération, opérations fondamentales, nombres premiers, plus grand diviseur commun et plus petit commun multiple de plusieurs nombres, système métrique, règle de trois, règle conjointe ou règle de chaîne, règle de pourcentage, intérêt simple, escompte, partages proportionnels, mélanges et alliages, prix de revient, parités, bénéfices, comptes courants, intérêt composé.

Graphique 12 – Nombre de certificats de teneur de livres délivrés annuellement entre 1905 et 1935



Source : Centenaire de la SCF (1981)

En 25 années d'existence, entre 1907 et 1931, la SCF délivre 6 865 certificats de teneur de livres sur un total de 16 453 candidats, soit un taux de réussite moyen de 42% (cf. graphique 12). Ces diplômés sont parisiens pour 38% d'entre eux et provinciaux pour les 62% restants.

2. Le diplôme de comptable

Le rôle du comptable s'apparente à celui du commis, tel que défini par Courcelle Seneuil (1883). Son travail est plus intellectuel que celui du teneur de livre puisqu'il ne se contente pas d'appliquer les règles. Pour rappel, il doit tracer le chemin suivi par le teneur de livres, et le modifier si besoin.¹ « *Institué en 1881, le diplôme de comptable SCF est considéré comme le couronnement d'une bonne formation comptable, et recherché par les professionnels.* »²

Les qualités du comptable sont rappelées par Faure (1928). Il doit être un excellent teneur de livres, avoir une intelligence parfaite du plan de classement qu'il doit suivre, une connaissance approfondie des moyens matériels de réalisation et enfin un jugement éveillé pour signaler tout besoin de réforme dans l'organisation actuelle.

Les épreuves écrites de l'examen de comptable se composent d'une dissertation ou d'un rapport sur un sujet d'ordre général intéressant la profession comptable (2 heures) ; de questions pratiques sur les opérations de banque, bourse, changes et arbitrages (2 heures) ; puis de questions pratiques de comptabilité : commerciale, industrielle, agricole, bancaire, des sociétés (3 heures). A l'oral, le candidat est interrogé sur :

- La technique comptable se rapportant à la comptabilité commerciale, industrielle, agricole, bancaire ou des sociétés (coefficient 2).
- La technique sommaire des opérations de banque, bourse (de valeurs et de marchandises), change, et arbitrage.
- Des notions en droit civil, en droit commercial et en gestion fiscale.
- Des notions d'économie politique, d'économie de l'entreprise, de législation du travail et de législation sociale.

Toute note inférieure à 5 est éliminatoire.

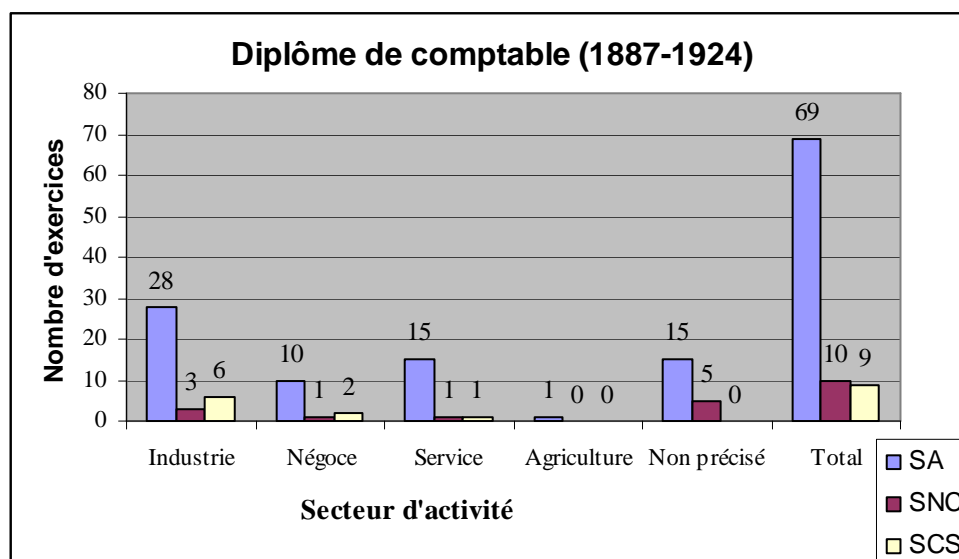
Le diplôme de comptable s'ouvre donc à d'autres champs que la stricte comptabilité : le droit et l'économie, même si la matière comptable reste prédominante.

Reymondin et Linger (1925) proposent des solutions aux questions écrites de comptabilité posées à cet examen entre 1887 et 1924, ce qui correspond à un ensemble de 86 exercices. Leur étude montre que les questions pratiques de comptabilité sont essentiellement des questions purement techniques, liées à l'élaboration du bilan et à l'enregistrement d'écritures dans les livres comptables.

¹ Cf. §1 point b) des moyens d'actions p 43.

² Centenaire de la SCF (1981), p 108, extrait de la documentation scolaire.

Graphique 13 - Nombre d'exercices par secteur d'activités et par type de sociétés (Diplôme de comptable entre 1887 et 1924)¹



La forme juridique prédominante des sociétés à analyser par le candidat au diplôme de comptable est la SA (67 exercices). Les SNC se rencontrent uniquement dans les exercices donnés en début de période : 8 sur les 10 concernés sont antérieurs à 1912. Les exercices portant sur des SCS se répartissent tout au long de la période étudiée. La plupart des exercices sont contextualisés (77% des exercices). Lorsque le secteur d'activité est connu, l'entreprise étudiée exerce son activité essentiellement dans le secteur industriel (55%), puis viennent les services (25%), le négoce (19%) et enfin l'agriculture (1%) (cf. graphique 13). Les activités industrielles les plus représentées relèvent :

- de la métallurgie (forge, fonderie de cuivre...) : 6 exercices ;
- du secteur agroalimentaire (viande, brasserie de bières, réglisserie, minoterie) : 4 exercices ;
- des ateliers et constructions mécaniques : 4 exercices.

L'agro alimentaire est également fortement représenté dans le secteur du négoce : 9 exercices concernés allant du commerce de vins et spiritueux, au commerce de blé, de farine, d'huile....

¹ Le total des sociétés analysées est de 88 alors qu'il n'y a que 86 exercices. En effet, pour l'un des exercices analysés, la SA est une entreprise coloniale présente dans trois secteurs d'activités : les mines (industrie), le transport (service) et l'agriculture. Elle est donc comptée trois fois, une SA pour chacun des trois secteurs, alors qu'il n'y a qu'une seule société. La répartition réelle des exercices par type de sociétés est donc la suivante : 67 SA, 10 SNC et 9 SCS.

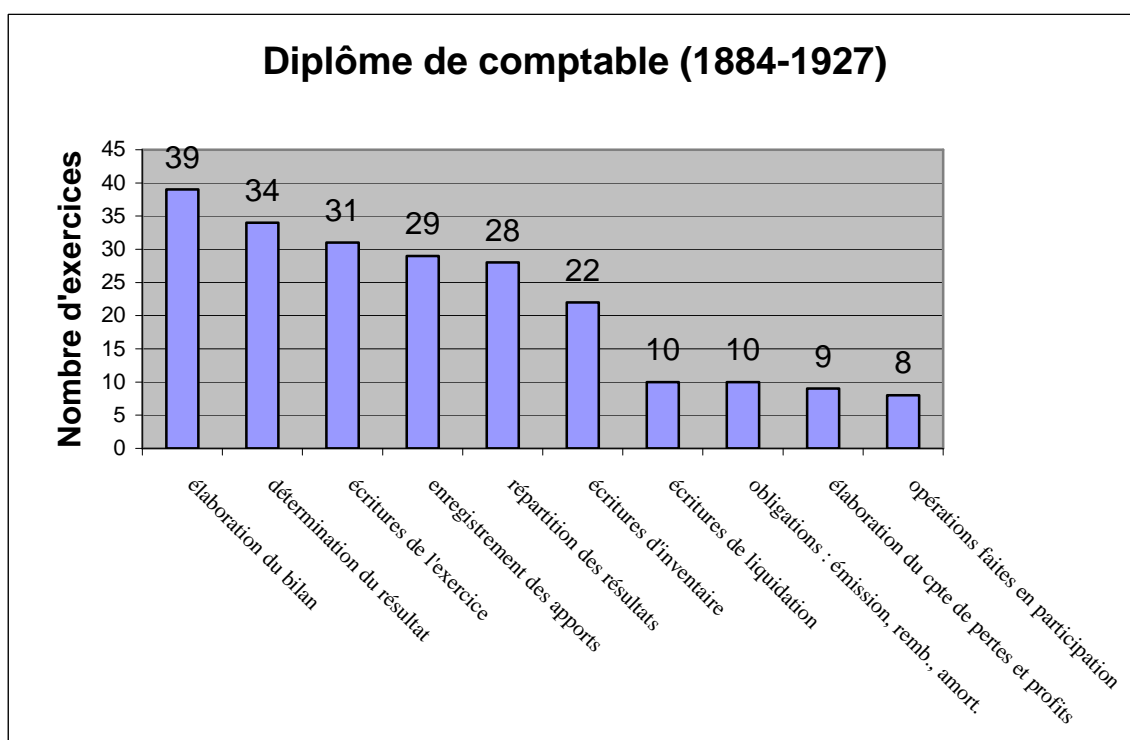
Quant aux services, y figurent surtout les activités d'armateur (3 exercices) et celles de prestataires de travaux publics (2 exercices).

Le sujet type de l'épreuve de comptabilité comprend :

- l'enregistrement des apports lors de la création de la société
- l'enregistrement des écritures de l'exercice au journal de l'entreprise
- la détermination du résultat par le solde du compte de profits et pertes
- la répartition du résultat entre associés ou actionnaires
- l'élaboration du bilan

Parmi les 31 différents thèmes relevés, certains se retrouvent dans plus de 30 exercices parmi les 86 alors que d'autres figurent uniquement dans un seul exercice. En moyenne, un peu plus de trois thèmes sont traités par exercice.

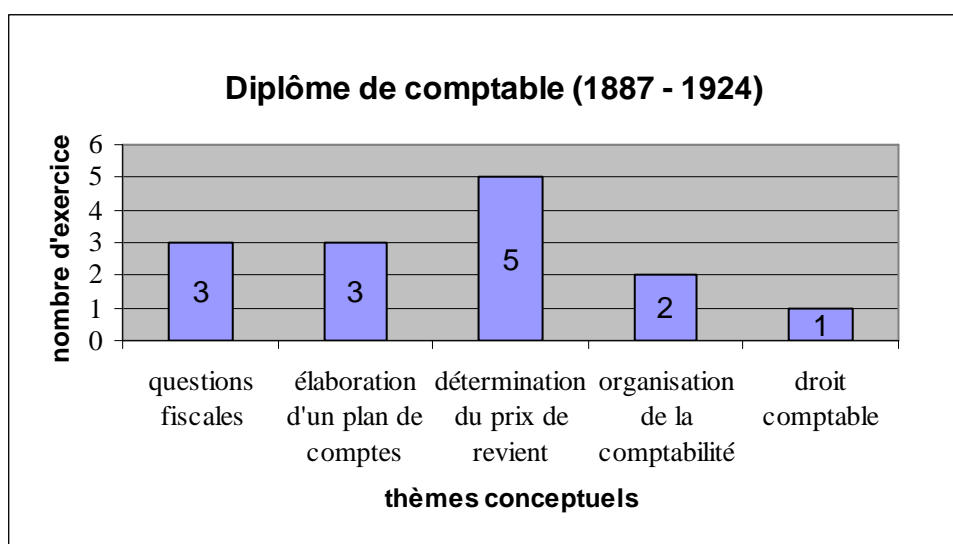
Graphique 14 - Nombre d'exercices concernés par les thèmes les plus fréquents (diplôme de comptable entre 1887 et 1924)



L'état financier le plus important (cf. graphique 14) est ici clairement le bilan : son élaboration est demandée dans 45% des exercices (39 exercices sur 86) alors que la construction du compte de profits et pertes n'est demandée que dans 10,5% des exercices (9

exercices). Il faut également noter l'importance accordée aux écritures liées aux apports lors de la création de la société. Environ un exercice sur trois comporte une question sur ce thème. Relevons enfin le poids important des écritures liées à la liquidation de la société (11,6% des exercices comprennent une question sur ce thème). La plupart des thèmes sont présents tout au long de la période étudiée. Ainsi les trois premiers thèmes : l'élaboration du bilan, le calcul de résultat et la passation d'écritures durant l'exercice comptable, se retrouvent régulièrement entre 1897 et 1924. Il convient cependant de noter que « les opérations en participation » est un thème donné dans les premières années de cet examen.¹ En revanche, les thèmes de l'élaboration du compte de pertes et profits et de la liquidation sont plutôt l'objet des derniers exercices de la période étudiée.²

Graphique 15 – Nombre d'exercices concernés par les thèmes conceptuels les plus fréquents (diplôme de comptable entre 1887 et 1924)



Les questions sortant du strict champ de la technique comptable, ne demandant ni l'élaboration du bilan, ni celle du compte de pertes et profits, ni la passation d'écritures, restent minoritaires. Comme le montre le graphique 15, elles portent sur la fiscalité, la gestion, l'organisation ou bien encore le droit. Ces questions font plus appel à la conception qu'à la réalisation de tâches. En dehors de la question portant sur le droit comptable (exercice

¹ Parmi les 8 exercices qui portent sur ce thème, 5 datent entre 1894 et 1897, 2 sont antérieurs à 1905 et le dernier est de 1912.

² Les exercices comprenant une question sur l'élaboration du compte de pertes et profits sont tous postérieurs à 1900. 5 exercices sur les 7 qui traitent de la liquidation sont postérieurs à 1911.

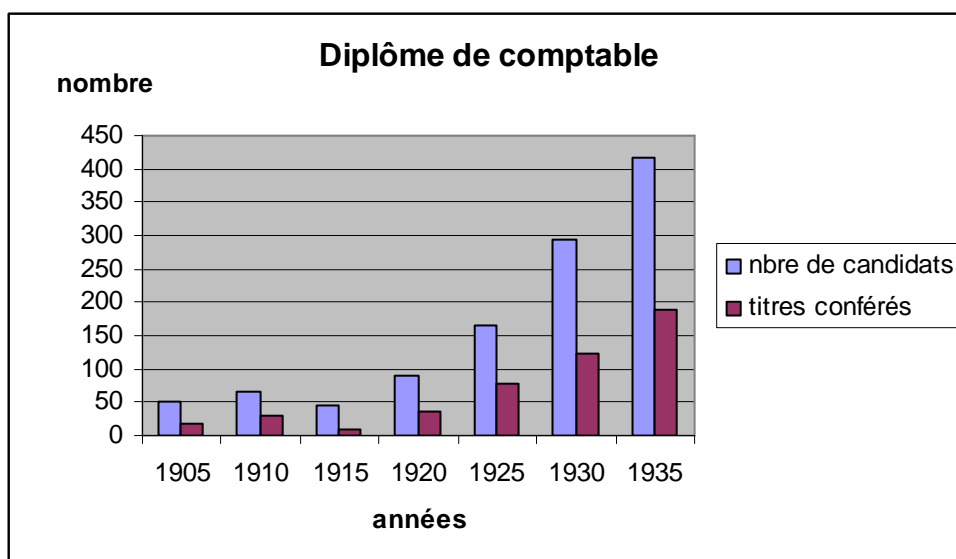
de 1904), ces thèmes apparaissent seulement à partir de 1911¹ mais leur fréquence demeure faible. Il faut noter par ailleurs que l'aspect international des échanges est pris en compte par cet examen puisque 5 exercices comportent des opérations en monnaie étrangère et 1 exercice aborde la problématique de la couverture du risque de change.

Le comptable diplômé par cet examen est donc avant tout un technicien comptable. Les connaissances en économie, en gestion (calcul du prix de revient) et en droit sont encore peu développées à ce niveau de qualification.

En 25 années d'existence, entre 1907 et 1931, la SCF délivre 1 350 diplômes de comptables (cinq fois moins que de certificats de teneur de livres), sur un total de 3 420 candidats, soit un taux de réussite moyen de 39,5% (cf. graphique 16).

47% de ces diplômés sont parisiens et 53% provinciaux. La part de la population parisienne est plus élevée que pour le certificat de teneur de livres.

Graphique 16 – Nombre de diplômes SCF de comptable délivrés annuellement entre 1905 et 1935



Source : Centenaire de la SCF (1981).

Le taux de croissance du nombre de ces diplômés est similaire à celui des teneurs de livres. La SCF délivre en 1935 dix fois plus de diplômes de comptables qu'en 1905. En effet, les années

¹ Exercices avec des questions fiscales : 1915 et 1921 ; élaboration d'un plan de comptes : 1913, 1920, 1921 ; détermination du prix de revient : 1911, 1913, 1915, 1924, 1928 et organisation de la comptabilité : 1914, 1921.

1910-1930 se caractérisent par l'essor du marché des services financiers, dû notamment aux importantes réformes fiscales mises en place par l'Etat français. Face à cette demande croissante, il est naturel que le nombre de diplômés augmente.

3. Le brevet d'expert comptable

La SCF définit les experts comptables comme « *des personnes qui mettent leur services à la disposition du public pour l'organisation, le redressement, le contrôle accidentel ou permanent, la vérification et l'appréciation des comptabilités ou comptes de toute nature.* »
« *Aucune loi ne réglementant l'exercice de cette profession difficile et délicate entre toutes, la SCF a pensé qu'il lui appartenait de recommander au public les professionnels ayant justifié devant elle de leur compétence et de leur honorabilité.* »¹

Le brevet est accessible à toutes les personnes titulaires du diplôme de comptable de la SCF. D'autres diplômes donnent également accès à l'examen, comme les diplômes des écoles de commerce reconnues par l'Etat. Les candidats doivent être âgés de 30 ans au moins. Ils doivent également justifier d'une expérience professionnelle dans le secteur de la comptabilité. Les épreuves sont exclusivement orales et comportent des interrogations sur l'ensemble des matières du programme ainsi que la discussion d'un travail original et approfondi du candidat sur une question de technique ou d'expertise comptable. Enfin le jury d'examen, composé de six membres (un président et cinq examinateurs spécialisés chacun dans un domaine), apprécie, hors la présence du postulant, ses titres et travaux antérieurs.

Les épreuves orales comprennent :

- une interrogation de techniques comptables (coefficient 2)
- une interrogation d'expertise comptable (coefficient 2)
- une interrogation de mathématiques (coefficient 1)
- une interrogation de sciences juridiques (coefficient 1)
- une interrogation de sciences économiques (coefficient 1)
- une discussion du travail original (coefficient 6)
- l'appréciation des travaux antérieurs (coefficient 2).

¹ Centenaire de la SCF (1981), p 94.

Les notes afférentes aux interrogations sont données par l'examineur qui interroge ; la note sur la discussion du travail original et l'appréciation des travaux antérieurs est la moyenne des notes attribuées par chacun des membres du jury. Pour être admis, le candidat doit obtenir 200 points sur un total de 300 points attribués, soit une moyenne supérieure ou égale à $13^{1/3}$.

Le programme à travailler pour les candidats à l'expertise comptable comprend cinq matières :

1. *Technique comptable* :
administration des entreprises, technique de la comptabilité et applications.
2. *Expertise comptable* :
pratique de l'expertise (missions amiables : organisation, établissement et contrôle de prix de revient industriels, commissariat aux apports et aux comptes... ; missions judiciaires : expertise sur la présomption de fraudes... ; procédés techniques d'expertise).
3. *Mathématiques* :
calculs pratiques de banque et de commerce, opérations financières à long terme, risques et assurances (probabilités...).
4. *Science juridique* :
expertises judiciaires, droit commercial, droit civil (contrats, régimes matrimoniaux...), droit criminel, droit administratif, droit fiscal.
5. *Sciences économiques* :
généralités (organisation de l'activité économique, grands mécanismes, économie appliquée à l'industrie, au commerce, aux transports, aux monnaies, au crédit, aux valeurs mobilières et à la propriété foncière), économie sociale (entreprises à but non lucratif, institutions mutuelles, institutions d'Etat, réglementation du travail).

L'expert comptable breveté par la SCF est donc perçu comme un généraliste de l'entreprise, spécialiste bien évidemment de la comptabilité, mais possédant également de solides connaissances en droit et en économie. Sa formation le destine à une fonction exercée à titre libéral de conseiller de l'entreprise dans le domaine comptable et financier. Les missions de commissariat aux apports et de commissariat aux comptes ou encore d'expert judiciaire sont également abordées par le programme à travailler par le futur expert comptable.

Cependant, le nombre de brevetés par la SCF reste très faible. En 25 années d'existence, entre 1907 et 1931, la SCF ne délivre que 21 brevets sur 27 candidats, soit à peine un diplômé par an. Est-ce la difficulté des épreuves, le manque de reconnaissance de ce brevet, la concurrence du brevet d'Etat dès 1927 qui limite ainsi le nombre de diplômés ? En tout état de cause, bien que le brevet d'expert comptable soit celui préconisé pour l'exercice de la fonction de commissaire, le nombre très faible de diplômés laisse supposer que fort peu de commissaires en sont titulaires.

§ 3 – Le brevet d'Etat d'expert comptable : la formation idéale pour le commissaire ?

L'Entre-deux-guerres se caractérise par une croissance importante du marché des services comptables. Ce boom n'est pas dû en France au calcul du prix de revient souhaité par le milieu industriel et qui reste l'apanage des ingénieurs, mais par l'instauration d'une fiscalité plus lourde pour les entreprises. Les principales réformes fiscales sont la création de l'impôt sur le revenu en 1914, de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre en 1916¹, de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux en 1917, puis de la taxe sur le chiffre d'affaires en 1920. Cependant, alors que le calcul de ces taxes s'appuie sur des documents comptables, la comptabilité n'est toujours pas harmonisée. Ainsi Auriol dénonce le faible rendement de la contribution extraordinaire en raison de l'intervention de conseillers, de soi-disant experts comptables, qui allègent la contribution de l'entreprise en gonflant le bénéfice normal, en augmentant l'amortissement exceptionnel des installations, en majorant les prix de revient (Touchelay, 2011). Aucune indication sur la tenue des comptes ne figure dans les instructions administratives.

Supplisson (2003), ancien commissaires aux comptes de la compagnie régionale d'Angers, s'est intéressé à l'histoire de sa profession. Il explique, dans son fascicule, que les conseils en fiscalité devraient être dispensés par des experts comptables mais que ceux-ci ne sont pas assez nombreux. Beaucoup de cadres comptables qui étaient auparavant salariés d'entreprises créent, à partir des années 1920, des cabinets dotés d'un personnel plus ou moins important. Ce marché des services comptables attire une grande variété d'individus qui, selon Ramirez (2001), soit revendiquent le titre d'expert comptable soit se nomment agent d'affaires, mandataires ou organisateurs.

Afin de clarifier la situation, l'Etat crée par le décret du 22 mai 1927 le brevet d'expert comptable « *lequel sera conféré (...) aux techniciens voulant faire profession habituelle d'organiser, vérifier, apprécier ou redresser les comptabilités et les comptes de toute nature* ». Néanmoins, la promulgation de ce décret suscite de vives réactions. Les partisans du brevet d'Etat doivent faire face à une vive opposition.

¹ La taxation sur les bénéfices de guerre vise les bénéfices « anormaux » obtenus par les industriels et par les commerçants entre le 1^{er} août 1914 et l'expiration du 12^{ème} mois suivant la fin des hostilités (Touchelay, 2011).

A – Un brevet d'Etat d'expert comptable

Selon l'article 2 du décret du 22 mai 1927, « *pour obtenir le brevet, il faut successivement :*

1. *subir avec succès un examen préliminaire*
2. *accomplir un stage professionnel de 5 années*
3. *subir avec succès un examen final.* »

1. L'examen préliminaire

La seule condition mentionnée pour le candidat à l'examen préliminaire concerne son âge : il doit avoir au moins 19 ans. Aucun diplôme préalable n'est requis pour passer l'examen préliminaire. Cependant, cet examen reste suffisamment difficile pour être plus spécialement conçu pour des bacheliers ou des étudiants déjà engagés dans des cursus universitaires.

Cet examen préliminaire comprend six matières à son programme :

- *Principes de techniques comptables*
Notions fondamentales sur la constitution et le jeu des comptes. Procédés usuels d'exécution du travail comptable. Le plan comptable d'une entreprise : conception et réalisation.
- *Principes de droit public et de droit civil français*
Notions sommaires sur l'organisation des pouvoirs publics ; notions essentielles sur les personnes, les biens, les obligations, les contrats, les successions, les privilèges, les hypothèques.
- *Notions élémentaires de droit commercial*
L'acte de commerce, le commerçant, la vente, le gage, les transports terrestres et maritimes, les assurances, les effets de commerce, le fonds de commerce : vente et nantissement, le registre du commerce, la faillite et la liquidation judiciaire, la propriété industrielle et commerciale.
- *Mathématiques financières*
Intérêt simple et escompte : compte courant avec intérêt ; intérêts composés, annuités, rentes ; notions élémentaires sur les opérations d'assurance et de crédit à long terme.
- *Principes d'économie politique*
La production, l'échange, le salaire, la circulation, la consommation.
- *La vie et le mécanisme des entreprises*
But poursuivi par la création d'une entreprise ; ses éléments constitutifs ; comment elle naît, fonctionne et prend fin ; comment est organisée la présentation des intérêts du commerce auprès des pouvoirs publics.

Il comprend deux épreuves écrites : une dissertation sur la vie des entreprises ou sur l'économie politique d'une durée de trois heures au coefficient 1 et une composition de comptabilité d'une durée de 3 heures au coefficient 2. Pour être admissible à l'oral, le candidat doit obtenir au moins 30 points sans note particulière inférieure à 5.

L'oral comporte cinq épreuves :

- Technique comptable élémentaire (coefficient 2)
- Principes de droit public et de droit civil (coefficient 1)
- Droit commercial (coefficient 1)
- Mathématiques financières (coefficient 2)
- Vie et mécanismes des entreprises (coefficient 1).

La prédominance est donc donnée à la comptabilité (coefficient 2 à la fois à l'écrit et à l'oral) mais le droit et l'économie, appliquée à l'entreprise, si nécessaire à l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes, sont bien pris en compte.

Sont dispensés des interrogations sur la technique comptable élémentaire et sur les mathématiques financières : les candidats titulaires du diplôme supérieur de l'Ecole des Hautes Etudes Commerciales, du diplôme d'une école de commerce reconnue par l'Etat, du certificat d'aptitude à l'enseignement commercial ou du certificat d'aptitude (commercial B) au professorat dans les écoles pratiques de commerce. De même, les candidats titulaires d'un diplôme de licencié en droit, du diplôme supérieur de l'école des Hautes Etudes Commerciales sont dispensés des interrogations sur le droit public et le droit civil. Ces dispenses montrent clairement que cet examen préliminaire s'adresse à des candidats aptes à effectuer des études supérieures.

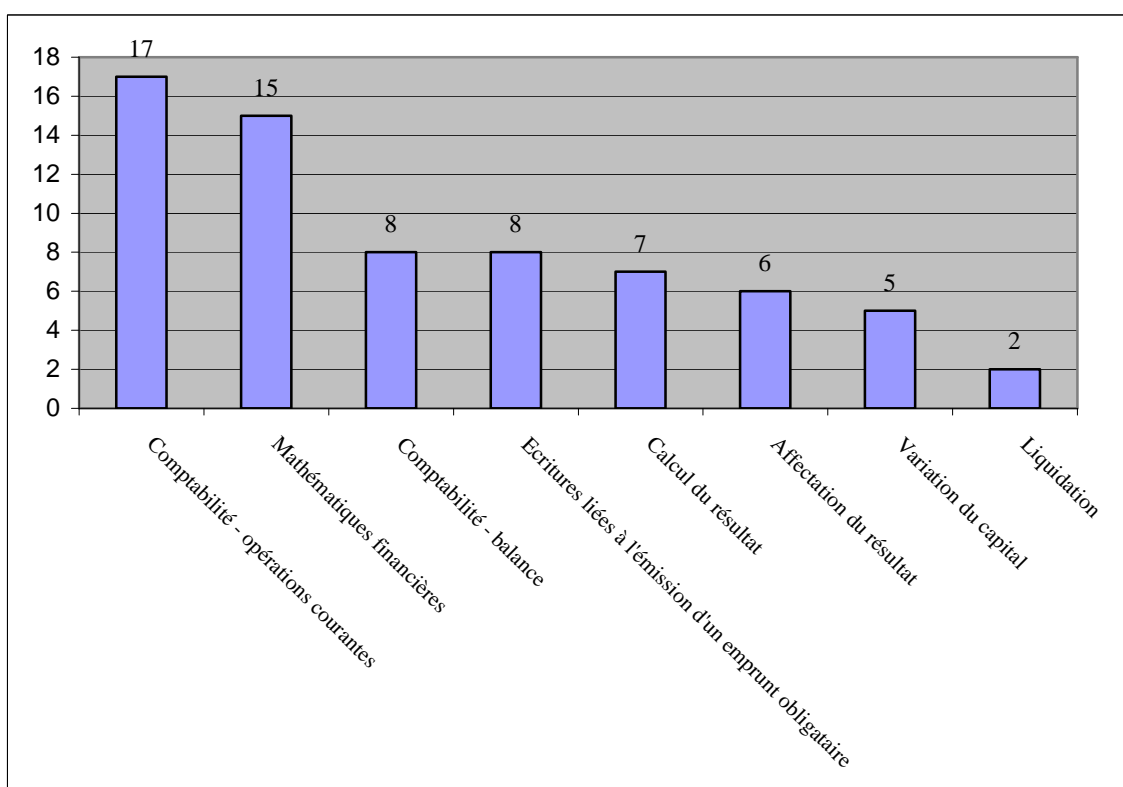
Cet examen préliminaire se situe au même niveau de qualification que le diplôme de comptable de second degré délivré par la SCF que nous avons étudié précédemment.

La composition de comptabilité, lorsque l'on se réfère aux recueils de sujets de Marigny (cf. graphique 17) portant sur l'examen préliminaire de 1927 à 1948, laisse la part belle à l'enregistrement des opérations courantes (17 sujets comportent une ou plusieurs questions sur les opérations courantes, soit 59% des cas traités)¹. De même, les mathématiques financières constituent une matière essentielle. Le calcul de la valeur actuelle ou de la valeur nominale d'obligations, le choix d'un mode de paiement, le calcul d'annuités constantes, du taux d'équivalence de deux emprunts... sont des questions abordées par 52% des cas proposés durant la période 1927 – 1948. Les écritures liées à l'émission ou au remboursement

¹ Marigny M. (1946). Ces annales de l'examen préliminaire de 1927 à 1948 comportent 29 sujets.

d'emprunts obligataires sont traitées dans 28% des cas. Ces deux principaux thèmes se retrouvent régulièrement tout au long de la période étudiée. Le calcul de l'affectation du résultat est également présent dans 21% des cas. Cette thématique se généralise dans les années 40.¹ Puis se trouvent des questions relatives à l'enregistrement de la variation du capital (augmentation du capital, détermination du droit de souscription, réduction de capital, écritures de constitution de sociétés) dans 17% des cas, thème qui rencontre à partir de 1932 de manière régulière, et des écritures portant sur la liquidation dans 7% des cas étudiés.

Graphique 17 - Nombre de cas concernés par les principaux thèmes de l'épreuve de comptabilité (examen préliminaire au brevet d'Etat d'expert comptable entre 1927 et 1948)



Tout comme l'examen du second degré de la SCF, le candidat doit donc être un bon technicien maîtrisant parfaitement l'enregistrement des opérations courantes et le traitement comptable de certaines opérations spécifiques telles la variation de capital, l'emprunt obligataire et la liquidation de la société. Il doit également connaître les principaux calculs de mathématiques financières, notamment les méthodes de capitalisation et d'actualisation.

¹ Elle fait l'objet du sujet de 1946, de 1947 : sessions 1 et 2 et de 1949.

Contrairement à l'examen de la SCF, les cas proposés sont peu contextualisés. Ils portent majoritairement sur des SA du secteur industriel, sans plus de précision sur la nature de l'activité de l'entreprise étudiée.

La seconde épreuve écrite consiste initialement en une dissertation sur la vie des entreprises ou sur l'économie politique. Mais, dès la deuxième session de 1930, cette épreuve écrite est soit une dissertation en droit soit une dissertation sur la vie des entreprises ou sur l'économie politique. A la lecture des sujets, nous constatons que cet écrit porte essentiellement sur le droit (20 questions sur les 27 questions de la période). L'on trouve des questions sur le droit de la femme mariée (situation juridique en droit privé de la femme mariée, habilitation de la femme mariée à faire le commerce, comparaison entre l'hypothèque conventionnelle et l'hypothèque légale de la femme mariée) durant les premières années d'existence de ce diplôme mais surtout des questions variées de droit commercial et civil : la faillite, les sociétés commerciales et leurs caractéristiques essentielles, les moyens de crédits offerts par le fonds de commerce, la personnalité morale des sociétés civiles et commerciales, le principe de la liberté du commerce, et une seule question en 20 ans sur le contrôle des sociétés par actions.

Les questions relatives à la vie des entreprises et l'économie politique portent sur des thématiques variées comme le papier monnaie à cours forcé, les différentes formes de rémunération du travail, les facteurs de production et les éléments du prix de revient... Ces questions sont fréquentes en début d'existence du diplôme. Les quatre premiers sujets comportent une question relative à la vie des entreprises ou à l'économie politique puis la primauté est donnée au droit durant les années 30 et des questions d'économie ou sur la vie de l'entreprise se trouvent à nouveau dans les sujets des années 40.

2. Le stage professionnel

Selon Faure, « *remplir pendant de longues années les fonctions de comptable et même de chef comptable ne qualifie pas un homme à l'exercice de la profession d'expert comptable. De même, si de fortes études générales et spéciales sont nécessaires à l'exercice de la profession d'expert comptable (...), elles ne sont pas suffisantes et ne sauraient remplacer complètement*

la pratique. »¹ L'expert comptable doit donc posséder de réelles connaissances mais également une expérience éprouvée.

L'article 4 du décret consacre la nécessité de cette expérience professionnelle : « *le stage consiste dans l'exécution de travaux professionnels chez un expert comptable reconnu par l'Etat, au cabinet de qui le stagiaire est attaché en permanence. Pendant 10 ans à compter de la date du présent décret, les candidats pourront être, en cas de nécessité, autorisés à entreprendre leur stage chez un expert comptable ne possédant pas le titre dont il s'agit.* » Ce stage est d'une durée de cinq années.

Chaque région économique tient un registre des stagiaires travaillant sur son territoire. L'assiduité des stagiaires est vérifiée par le président de la région économique deux fois par an au moins. Quant à la conduite professionnelle des stagiaires, elle est surveillée par un conseil de discipline. A la fin du stage, le président de la région économique délivre au stagiaire l'attestation qui lui est nécessaire pour passer l'examen final.

Le stage peut être ramené de quatre à cinq ans pour les candidats à l'examen préliminaire, qui sont, en outre, anciens élèves sortis classés de l'Ecole Polytechnique, de l'Ecole centrale des Arts et manufactures ou membres de l'Institut des actuaires français.

3. *L'examen final*

Aucune dispense ne saurait être accordée pour cet examen final qui comporte à son programme les matières suivantes :

- *Technique comptable approfondie*

Applications de la comptabilité aux différentes formes du commerce, de l'industrie, de la finance, de l'agriculture ; Comptabilité des non commerçants et des associations à but non lucratif ; Etude et discussion des bilans ; Etude et discussion des systèmes, dispositifs, appareils et machines en usage pour l'exécution des travaux de comptabilité.

- *Expertise comptable*

Méthodes de vérification applicables à un contrôle permanent, à la recherche d'erreurs ou de fraudes dans une comptabilité irrégulière, dans des écritures en désordre. Etude de la marche d'une entreprise d'après sa comptabilité. Manière de rédiger les comptes rendus et les rapports. Aperçu des règles spéciales à l'expertise judiciaire en matière commerciale, en matière répressive.

¹ Cité par Reymondin (1928).

- *Opérations de banque et de bourse*

Les banques : généralités, classification, opérations de guichet, de crédit, de finance. Diverses sortes de garanties exigées d'un emprunteur.

La bourse des valeurs. Affaires qui s'y traitent, personnes qui y traitent, comment on y traite. Opérations en disponible et en livrable. Filières. Magasins généraux. Ventes publiques de marchandises.

Le change : Les devises étrangères, commerce dont elles sont l'objet. Mécanismes pratiques des opérations de change.

- *Principes de procédures*

Notions générales sur la compétence à raison de la matière, à raison de la personne, à raison du lieu. Manière de saisir les différentes juridictions. Manière d'administrer la preuve en justice. La révision des comptes arrêtés. Eléments dont se composent les jugements et arrêts. Voies de recours contre les décisions des différentes autorités judiciaires. Voies d'exécution des jugements et arrêts. Causes autres que les jugements pouvant mettre fin à l'instance.

- *Législation fiscale*

Diverses sortes d'impôts. Etude pratique de ceux qui intéressent le commerce et l'industrie. Notions sur les droits d'enregistrement et de timbre. Obligations fiscales particulières aux sociétés. Droits de douane et droits de régie.

- *Législation sociale*

Le contrat de travail : formation, exécution, rupture. La législation sur les accidents du travail, sur la durée du travail, sur les conditions dans lesquelles il doit être accompli, sur les risques qu'il entraîne.

Les matières de l'examen préliminaire sont donc enrichies dans le domaine du droit par le droit du travail, les procédures, le droit fiscal. La technique comptable y est approfondie et on aborde dans cet examen final les méthodes de vérification des comptes, techniques appropriées à l'exercice du commissariat aux comptes. Enfin, il est question de finance et plus particulièrement d'opérations de bourse, d'opérations de change et d'une connaissance de l'environnement bancaire. Le programme est très proche de celui du brevet d'expert comptable organisé par la SCF. L'organisation des épreuves est cependant différente.

L'examen final comprend deux épreuves écrites éliminatoires (il n'y a pas d'écrit pour le brevet de la SCF) et six épreuves orales. A l'écrit, le candidat doit rédiger une dissertation sur un sujet de droit choisi dans le programme. La durée de cette épreuve est de 3 heures et elle est affectée d'un coefficient 2. En 1932, cette épreuve porte sur le marché à terme, son utilité, sa validité, son mécanisme.¹ Il doit également effectuer une composition sur les applications de la technique comptable, épreuve d'une durée de 3 heures et affectée du coefficient 3. La composition de comptabilité donnée en 1932 porte sur une SA et les calculs liés à l'affectation du résultat, puis sur une SNC et les bénéfices industriels et commerciaux.²

Les épreuves orales se composent d'interrogations portant sur :

¹ *Experta*, janvier 1933, p 39, « Brevet d'expert comptable reconnu par l'Etat, examen final, session de novembre 1932 ».

² *Ibid.*

- La technique comptable approfondie (coefficient 2) ;
- Les opérations de banque et de bourse (coefficient 1) ;
- L'expertise comptable en matière extrajudiciaire (coefficient 3) ;
- Les règles spéciales concernant l'expert comptable en matière judiciaire (coefficient 1) ;
- La législation fiscale (coefficient 2) ;
- Le Code du travail ou la procédure (coefficient 1).

A la différence du brevet d'expert comptable de la SCF, le candidat ne doit pas rédiger un travail approfondi sur une question de technique comptable ou d'expertise comptable. Ses travaux et titres antérieurs ne sont ici pas pris en compte.

Ce diplôme reste, tout comme le brevet d'expert de la SCF, confidentiel. Peu de candidats se présentent à l'examen. Beaucoup de comptables réalisent qu'ils peuvent probablement bénéficier des mêmes avantages que les experts comptables brevetés d'Etat sans se soumettre aux lourdes exigences du diplôme d'Etat. En 1932, l'on compte 634 brevetés sans examen¹ et 63 brevetés ayant passé avec succès les épreuves.² Lors de la session de 1935, 15 candidats sont admis à l'examen final et 28 à l'examen préliminaire.³

B – Des avis divergents sur le brevet d'Etat

1. Les partisans du brevet : vers un choix éclairé de son expert comptable

Dès 1886, Léautey milite en faveur de la création d'un diplôme officiel de comptable : *« Aujourd'hui, tout le monde se prétend comptable, chacun se dit expert. Il y a abus de ces titres, au détriment de la renommée professionnelle et du commerce lui-même. La corporation des comptables est comme le refuge des déclassés : il semble que l'on soit encore propre à être comptable lorsqu'on a échoué en toutes choses. C'est une erreur et c'est un danger. Le*

¹ *Experta*, septembre 1932, p 470, « Les commissaires aux comptes, rapport présenté par le compagnie des chefs de comptabilité de la région lyonnaise ». Ces experts bénéficient de la mesure transitoire porté par l'article 6 du décret : « *par mesure transitoire, le brevet d'expert comptable reconnu par l'Etat pourra être conféré, après vérification de leur capacité professionnelle, aux experts comptables français, patentés en cette qualité, âgés de 30 ans au moins, justifiant de 5 années consécutives de l'exercice de la profession sans attache exclusive avec une profession déterminée. Ces experts comptables devront former leur demande dans le délai d'un an à compter de la date du présent décret.* »

² *Experta*, janvier 1933, p 39. « Brevet d'expert comptable reconnu par l'Etat, examen final, session de novembre 1932 ».

³ *La comptabilité et les affaires*, mars 1936, p 144.

diplôme officiel serait une garantie d'instruction et compétence, en même temps que d'honorabilité, car on ne serait admis à concourir que contre présentation d'un casier judiciaire sans tâche. » (Léautey, 1886, p 355).

L'expansion du marché des services comptables liée aux réformes fiscales d'après guerre attire une variété d'individus qui se prétendent experts comptables, créant eux-mêmes leur propre groupement. Dès 1906, Delaporte (1928) note la présence de 27 associations représentant près de 10 000 membres lors du Congrès national des comptables de Marseille. Au milieu des années 1920, il existe une multitude d'associations de comptables. En 1922, la Fédération des compagnies d'experts comptables est créée et s'intéresse à l'activité du comptable libéral. Puis l'Union nationale fédérative des groupements comptables de France et des colonies est constituée en 1927. Elle regroupe à la fois des associations dont les membres sont uniquement des comptables exerçant à titre libéral mais aussi des associations mêlant comptables salariés et comptables libéraux. L'Union comprend 6 unités régionales, soit 46 groupements différents, 2 compagnies d'experts comptables, et 2 associations coloniales. L'objectif de l'Union nationale, comme l'affirme son président Delaporte (1928), est de faire connaître les bienfaits de la comptabilité et organiser des congrès nationaux. Certaines associations, comme la Compagnie des Experts Comptables de Paris, aux ambitions plus élitistes et ne souhaitant pas le regroupement au sein d'une même fédération de l'activité salariée et de l'activité libérale, refuse d'y adhérer.

Une grande confusion règne alors entre le titre d'expert comptable et l'activité réelle de ceux qui se désignent ainsi. Le titre n'est en effet pas protégé et tout un chacun peut se proclamer expert comptable. L'Etat souhaite donc clarifier la situation en créant le brevet d'expert comptable. Cette idée est reprise dans un article publié par *La Vie Financière* le 4 juin 1927, par un auteur resté anonyme. Le choix d'un expert comptable est difficile pour le commerçant, l'industriel ou le capitaliste car chacun peut s'attribuer la qualification d'expert comptable sans être compétent ni expert. Avec la création du brevet, « *le public aura désormais un moyen de savoir si tel technicien qui lui offre ses services a, ou n'a pas, jugé bon de faire constater qu'il est capable de les rendre.* »

Béthoux, président adjoint de la Fédération des compagnies d'experts comptables de France et des colonies, émet le vœu, dès 1922, lors du congrès de la Fédération, que le gouvernement crée un véritable enseignement technique comptable. Dans une lettre adressée en février 1928

à Berran, directeur de la revue *La comptabilité et les affaires*¹, Béthoux déplore qu'en France, au lieu de faire appel à l'initiative privée et à une opinion publique mieux éclairée, on préfère « *la nomination d'une commission, la création d'un nouvel organisme, le remaniement d'un programme, l'institution d'un diplôme et la distribution de médailles et de décoration.* » Mais il lui semble difficile de réformer à lui tout seul la société : le français est « étatiste ». Béthoux explique que « *la fonction fait l'organe mais l'organe crée la fonction* ». Ainsi la Faculté de droit de Lyon a organisé depuis la création du brevet un enseignement comptable. Le rêve de Béthoux, qu'il partage d'ailleurs avec Berran et Reymondin², est de créer dans chaque grande ville économique une compagnie d'experts comptables et de relier tous ses organismes primitifs par une puissante fédération. Puis à force de savoir professionnel, de rectitude, de probité morale, à la faveur d'un contrôle permanent exercé sur les membres de la fédération par leurs pairs, cette fédération deviendrait une personne morale appréciée et ainsi créerait ou du moins contrôlerait l'enseignement technique et les diplômes qui en sont la sanction. Pourquoi abandonner ce rêve ? La situation antérieure à 1922 ne pouvait plus durer. Selon Béthoux, le public a besoin d'être guidé dans le choix de son expert comptable. Le brevet est une garantie de capacité théorique et peut être sera-t-il aussi une garantie de savoir pratique. Mais il ne conférera ni la dignité ni la probité et en ce sens, il doit être complété par une organisation corporative.

Les partisans du brevet sont donc principalement les défenseurs des associations les plus élitistes s'intéressant à l'activité comptable libérale alors que, comme nous allons le voir, les opposants au brevet défendent des groupements mêlant activité comptable salariée et libérale. Ainsi, Delaporte, président de l'Union nationale des groupements comptables, s'inquiète d'une éventuelle hiérarchisation de la profession comptable, l'exercice libéral de la comptabilité, dont les professionnels accèdent plus facilement au brevet, étant ainsi jugé supérieur à l'exercice salarié.

2. De vives critiques à l'instauration d'un brevet d'Etat

Berran, directeur de la revue *La comptabilité et les affaires*,³ pose une première question au sujet de l'embarras présumé des commerçants et des industriels pour choisir leur expert

¹ Lettre publiée dans *La comptabilité et les affaires*, février 1928.

² Georges Reymondin est le président de la Compagnie des Experts Comptables de Paris.

³ *La comptabilité et les affaires*, novembre 1927, « Le brevet d'expert comptable reconnu par l'Etat », p 299.

comptable. *« Le gouvernement pense t-il vraiment qu'un bout de parchemin puisse guider des hommes habitués à traiter des affaires importantes, à choisir minutieusement les produits qu'ils vendent ou transforment, à mettre en concurrence leurs fournisseurs, à recruter avec soin leurs collaborateurs les plus précieux ? (...) Ceux qui n'ont pas recours à un expert comptable compétent, ont des raisons plutôt mauvaises que bonnes de conserver un collaborateur insuffisant. Et le brevet officiel n'y changera rien. »*

De plus, les critiques s'élèvent surtout sur le fait que le brevet ait précédé l'organisation de l'enseignement comptable et l'organisation d'une profession, en commençant par la reconnaissance officielle de l'expert comptable. En 1928, Léon Songeur, chef adjoint de la comptabilité à Pont-à-Mousson, commente la création du diplôme d'expert comptable comme suit : *« cette création de l'expert comptable répond à une idée juste : celle d'avoir des hommes compétents, d'une haute valeur morale et capable de rendre aux affaires privées chaque fois qu'une importante question de comptabilité est en jeu. Mais la façon dont le décret du 22 mai résout le problème est critiquable. Les experts comptables créés en vertu de ce décret auront peut être les capacités techniques suffisantes. Au point de vue moral, et c'est là le point essentiel, les garanties sont inexistantes. »*¹ Amalbert, dans la revue *France Comptable* en août 1927², estime que l'on a créé un diplôme sans se préoccuper de celui qui le détient. Le travail le plus urgent était l'organisation de la profession d'expert comptable en s'attachant à rendre l'usurpation du titre d'expert comptable impossible par le large développement des compagnies. Ces experts comptables posséderont à côté des connaissances générales indispensables, les qualités professionnelles de savoir et d'honorabilité. Et le public viendra de lui-même vers les compagnies. Pour cet auteur, on a mis la charrue avant les bœufs. Ce diplôme n'est pas un acheminement vers cette organisation, ce n'est qu'un certificat de connaissances et non un certificat de capacité malgré le stage de cinq ans. Il est, selon Amalbert, *« de la plus haute urgence de mettre de l'ordre dans la profession, à défaut de quoi toute réglementation sera inopérante et vouée à un insuccès certain. »* Berran pointe lui aussi du doigt toute l'hérésie d'un diplôme délivré en dehors de toutes études officielles préalables.

Les critiques pleuvent également sur la mesure transitoire qui vise à diplômer sans examen les experts comptables français, patentés en cette qualité, âgés de 30 ans au moins, justifiant de 5

¹ Cité par Labardin (2008), p 53.

² Extrait de la revue de presse publiée dans *La comptabilité et les affaires*, novembre 1927.

années consécutives de l'exercice de la profession sans attache exclusive avec une profession déterminée. Jeannin, professeur à l'école des Hautes Etudes Commerciales et examinateur à la SCF, s'exprime ainsi en substance dans la revue *Mon bureau*¹ : ces mesures tendent à évincer de la possession d'un titre et de l'exercice éventuel d'une profession les chefs comptables des grandes sociétés commerciales et industrielles, les professeurs qualifiés de l'enseignement technique pouvant justifier d'une pratique et de connaissances suffisantes, les inspecteurs des finances. Cette élimination par un petit groupe de concurrents possibles va à l'encontre de l'aboutissement de la réforme de la législation des sociétés, en ce qu'elle concerne les commissaires aux comptes, en liant ainsi leur sort aux simples teneurs de livres. Dans sa lettre ouverte au ministre de l'Instruction Publique², adressée le 28 juin 1927, Gallery, expert comptable à Lille, estime que « 99% des professionnels comptables vont devenir des parias à la solde d'éléments injustement favorisés et recrutés pour l'avenir dans une classe assez fortunée. » Gallery juge la mesure transitoire stupide. Comment accorder foi à l'obtention d'une patente qui peut être demandée par quiconque ? Delaporte, chevalier de la légion d'honneur et officier de l'Instruction Publique, écrit lui aussi une lettre ouverte à ce ministère, publiée dans la revue *France Comptable* en août 1927.³ L'idée de créer un brevet d'Etat d'expert comptable pouvait être féconde si, selon Delaporte, elle n'avait été rétrograde en créant un privilège que rien ne justifie et qui est antirépublicain. L'accession sur dossier et sans examen est une faute lourde surtout qu'elle rejette les membres de groupes sélectionnés de praticiens sérieux. Les chefs de comptabilités des SA sont la meilleure source de recrutement pour les experts comptables mais on leur refuse l'accès au diplôme. Delaporte propose de supprimer la mesure transitoire et de la remplacer ainsi : « *par mesure transitoire et pendant 5 ans, des examens préliminaires et finaux seront institués chaque année que pourront passer, en une seule session au besoin, tout comptable professionnel ayant 10 ans de pratique et 30 ans d'âge.* » Cette même revue *France Comptable*, dirigée par Delaporte, publie en août 1927 un article non signé mais très virulent. L'auteur qualifie en effet le décret de « *monstre d'injustice sociale* », de « *monstre déformé, boiteux, borgne et horrible.* » Delaporte, dans la revue *Le Commerce*, renchérit en septembre 1927. Les experts comptables disposaient d'une excellente formule d'organisation : les compagnies et d'un excellent moyen de sélection : le brevet d'expert comptable de la SCF. Delaporte déplore que les compagnies se soient transformées en chapelle : « *on n'y admettait que les amis d'amis et l'on rejetait les*

¹ *Ibid.*

² *Ibid.*

³ *Ibid.*

candidatures de compétences reconnues parce qu'elles étaient en dissidence d'idées avec certains pontifs de la compagnie » et que le brevet de la SCF soit tombé en désuétude sans avoir été vraiment défendu. Le nouveau brevet d'Etat peut être délivré sans examen aux seuls experts comptables patentés. Sont donc exclus les élèves diplômés de l'école des Hautes Etudes Commerciales, des écoles supérieures de commerce reconnues par l'Etat, tous ceux dont les compétences sont reconnues par les conseils d'administration des premières firmes du pays, les titulaires des certificats d'aptitude à l'enseignement de la comptabilité, les chefs de comptabilité des moyennes et grandes entreprises, les diplômés de la SCF et autres diplômés des écoles privées. Le décret rejette ces compétences et contraint ces diplômés ainsi que les chefs de comptabilité des moyennes et grandes entreprises à faire cinq ans de stage chez un expert inférieur à eux. En résumé, toujours selon cet auteur, la majorité de ceux qui ont été incapables de passer un examen quelconque dans leur vie, étant devenus expert comptable par la grâce de leur carte de visite, eux seuls pourront briguer le brevet d'expert comptable reconnu par l'Etat.

Le stage professionnel obligatoire de cinq ans est aussi vivement critiqué. Selon Amalbert¹, l'obligation du stage est inconcevable pour des professionnels qui ont donné des preuves évidentes de leur capacité et doit être remplacé par des équivalences à déterminer. *« Alors que la profession doit recruter, nous avons créé des difficultés puisque la nouvelle institution arrive à créer une période de quatre ans au cours de laquelle toute délivrance du diplôme d'Etat sera suspendu. »* Berran² ne peut s'empêcher de penser *« aux nombreux professionnels de la comptabilité qui, possédant l'instruction générale et technique nécessaire pour embrasser une carrière comme la nôtre ne pourront pas s'astreindre à un stage de 5 années chez un expert comptable, parce que leur situation de fortune et de famille les oblige à occuper un poste rémunérateur dans l'industrie, le commerce et la finance. Tout le monde sait qu'en général les stagiaires de certaines corporations ont toujours été payés au rabais et que ces postes n'ont jamais pu être occupés par des jeunes gens issus de familles pauvres. N'en sera-t-il pas de même pour les experts comptables stagiaires ? »* Il propose de rendre obligatoire que les experts comptables assurent aux stagiaires des émoluments au moins égaux à ceux payés par le commerce et l'industrie. Dufayel³ parle d'un stage abusif et *« de nature à créer un privilège en faveur des candidats fortunés travaillant en amateur au*

¹ Ibid.

² Ibid.

³ Lettre ouverte de Dufayel, expert comptable près la Cour d'Appel de Rouen, auprès du ministère de l'Instruction Publique, *La comptabilité et les affaires*, février 1928, p 74.

détriment de leurs collègues astreints à un travail intensif et rémunérateur qu'ils ne trouverait pas chez l'expert officiel souvent plus réalisateur que philanthrope. » Pourquoi ne pas mettre en place, au lieu du stage, la production de certificats établissant que le candidat est un professionnel de la comptabilité depuis un nombre d'années à déterminer ?

L'article 7 du décret du 22 mai 1927 est finalement modifié comme suit par le décret du 17/01/1929 : *« les candidats qui justifieront de l'exercice de la profession antérieurement au décret du 22 mai 1927 et qui auront satisfait aux épreuves de l'examen préliminaire, pourront être admis à l'examen final lorsque le stage effectué conformément aux dispositions dudit décret aura complété une durée de 5 ans d'exercice de la profession, le stage contrôlé ne pouvant, en aucun cas, être inférieur à 1 an. »*

La presse professionnelle conclut alors que la grande pensée des inspireurs du décret est de réserver les fonctions de commissaires des SA en partie ou en totalité aux titulaires du brevet d'Etat d'expert comptable. Dufayel voit en effet dans le brevet *« la préparation par le législateur de l'agent compétent dont il se servira pour assurer un contrôle effectif de la comptabilité des sociétés. »*¹ Peut être les inspireurs du décret chercheront-ils par la suite à réglementer davantage la profession en faisant interdire l'appellation d'expert comptable à tous ceux qui ne seraient pas brevetés par l'Etat. Néanmoins, au début des années 30, la confusion perdure entre les experts comptables brevetés par l'Etat, les experts comptables diplômés par la SCF et tous ceux continuant d'utiliser ce titre sans justifier d'une quelconque qualification. Le titre d'expert comptable n'est en effet toujours pas protégé. D'après Ramirez (2001), la mise en place d'un diplôme d'Etat ne réussit pas à produire et donner l'impression d'une image stable de la profession. Ce titre ne se transforme pas en capital social.

¹ Extrait de la revue de presse publiée dans *La comptabilité et les affaires*, novembre 1927.

Section 3. Le commissariat aux comptes : une fonction honorifique et formelle

La loi n'exigeant aucune qualification pour le commissaire aux comptes, ce dernier ne s'appuie ni sur le système d'enseignement comptable développé par la SCF ni sur la création du brevet d'Etat d'expert comptable pour accroître ou standardiser ses compétences. Le commissaire aux comptes ne dispose pas d'une formation comptable suffisante, pratique un contrôle illusoire et formel et exerce une fonction honorifique. L'exemple de la pratique du commissariat aux comptes chez Pont-à-Mousson et chez Saint-Gobain montre que le commissaire n'est pas, dans les faits, le mandataire des actionnaires mais bien l'homme du conseil d'administration. Le chemin vers la professionnalisation de l'audit légal, malgré les tentatives de la Compagnie des Experts Comptables de Paris et de son emblématique président Georges Reymondin, est encore long.

§ 1 – Un contrôle des comptes considéré comme inutile et demeurant illusoire

L'utilité du contrôle des comptes est mise à mal dès la fin du XIX^e en raison de nombreux scandales et crises financières. Le monde des affaires reste par ailleurs hostile à tout contrôle externe. Enfin les commissaires ne disposent pas d'une formation comptable suffisante pour exercer correctement leur mission.

A – Succession de scandales financiers et de crises économiques et financières

Durant les années 1880-1890, les scandales financiers se multiplient et génèrent une crise de confiance de l'opinion publique envers le monde des affaires et par ricochet, envers ceux chargés de contrôler les comptes des administrateurs. Deux événements semblent particulièrement significatifs : le scandale de Panama et la faillite de l'Union Générale. En 1880, Lesseps imagine le percement de l'isthme de Panama. Les travaux sont très difficiles et le devis original est bien loin des besoins réels d'argent. Il fait donc appel au marché public qui procure 1393 millions de Francs. La Compagnie du Panama emprunte par ailleurs 250 millions de Francs. Or cette compagnie est liquidée en janvier 1889. Le scandale éclate car

pour émettre un emprunt à lot, la compagnie aurait compromis environ une centaine de parlementaires et la presse de l'époque (Bonin, 1989). Quant à l'Union Générale, cette banque connaît un essor très rapide, réalisant à ses débuts de nombreuses petites opérations d'agiotage assez rentables lui permettant de valider son modèle. L'action est émise en 1878 à 500 Frs, en mars 1881 elle passe à 1250 Frs, pour atteindre fin décembre 1881, plus de 3000 Frs.¹ L'année 1881 est marquée par un boom de la spéculation boursière destinée à soutenir les projets d'investissements en Europe centrale. Puis en janvier 1882, un véritable krach se produit dans l'économie européenne : les bourses lyonnaises et parisiennes s'effondrent. Le problème est réel pour les spéculateurs qui se sont engagés à acheter à terme à un cours plus élevé que le cours atteint. Ils revendent sans dégager de profit alors qu'ils doivent rembourser les crédits accordés par les banques. Ces difficultés se transmettent aux établissements bancaires qui ont à faire à des débiteurs insolvable. L'inquiétude générale entraîne une course effrénée, décrite par Bonin (1989), pour retirer les dépôts bancaires. Le cours de l'action de l'Union Générale commence à baisser en janvier 1882, chute inéluctable qui entraînera sa faillite en février 1882. Les commissaires aux comptes de l'Union Générale sont mis en cause pour leur présentation erronée des comptes en vue de la troisième augmentation du capital de la banque. Le 14 septembre 1883, les attendus du tribunal de commerce concernant cette affaire insistent sur la faute lourde qui aurait été commise par les commissaires : *« En ce qui touche les commissaires : Attendu que Wolf, Hermel, de Circourt, étaient commissaires ; qu'aux termes de l'article 42 des statuts sociaux, et conformément à la loi, ils étaient chargés de faire un rapport à une des assemblées générales sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs ; qu'ils ont eu le tort grave de faire, notamment à l'assemblée générale extraordinaire réunie en vue de la troisième augmentation de capital, un rapport où ils affirment l'exactitude des comptes et du bilan, la régularité de la situation de la société et l'existence des bénéfices non acquis ; qu'ils ont ainsi tous les trois commis une faute lourde »*.²

Ces scandales financiers sèment le doute sur la compétence des commissaires et sont l'occasion pour des associations comme la Ligue pour la réforme des lois sur les sociétés par actions de demander une réforme du contrôle des comptes des sociétés et une certaine normalisation des règles comptables. Malgré l'instauration de plusieurs commissions extra parlementaires (1875, 1883, 1902), ces efforts restent vains. Selon Lemarchand (1993), la

¹ Site <http://www.fb-bourse.com/krach-banque-union-generale-1882/> consulté le 22 mai 2011.

² Cité par Lisbonne (1936), p 170.

mise en place de normes doit non seulement surmonter l'opposition d'une conception libérale inflexible des affaires mais les moyens de mettre en œuvre ces normes et de les contrôler posent également des difficultés. La France, en ce début de XIX^e, est l'un des pays les plus libéraux d'Europe en matière comptable. « *Le laissez faire l'emporte sur l'interventionnisme.* » (Lemarchand ,1995b, p 7)

Autre scandale financier jetant le discrédit sur les opérations boursières et le système capitaliste en général : l'affaire Rochette éclate en 1908. Par un système de sociétés gigognes, les apports de l'une servant à distribuer des dividendes dans l'autre, et de bilans truqués, le banquier Rochette escroque une foule d'épargnants (Lemarchand, 1998). Il est arrêté le 23 mars 1908. Jaurès préside alors une commission d'enquête parlementaire chargée d'instruire sur les circonstances de l'arrestation de Rochette, et dénonce l'appropriation de l'épargne nationale par les capitalistes (Bensadon, 2011).

La Première guerre mondiale entraîne ensuite des déséquilibres majeurs pour l'économie française avec des pertes humaines considérables (10.5% des hommes actifs) et des dommages matériels colossaux (voies ferrées sinistrées, maisons détruites ou endommagées...). L'heure est donc à la reconstruction. La production industrielle et agricole de 1919 est en effet en recul de 45% environ par rapport à celle de 1913. A partir de ce niveau très bas, le redressement est plus rapide que prévu. Dès 1924, on retrouve pour la production industrielle et le revenu national le niveau de 1913 (Asselain, 1984).

La croissance industrielle repose avant tout sur les secteurs clés de la production des biens d'équipement (construction, industries métallurgiques et mécaniques) et on assiste au développement de la concentration industrielle. Au moment même où l'économie française semble avoir réussi à effacer les séquelles de la guerre et à surmonter les déséquilibres de l'après guerre, survient la crise mondiale de 1929. L'économie française connaît une baisse absolue de la production et de l'activité économique mais également une détérioration de sa situation par rapport à celle des autres pays. Si, au début de l'année 1931, les français ont encore l'illusion d'avoir échappé à la crise mondiale, en 1935-1936, la France est le seul pays où la reprise ne soit pas en vue. Le monde des affaires est donc en crise et cela n'est pas sans affecter l'image des commissaires aux comptes. La confiance des investisseurs est une condition nécessaire pour entretenir la sérénité du climat du monde des affaires. Les crises et différents scandales connaissent forcément un retentissement sur la confiance accordée aux

organes de contrôle La crise financière de 1929 renforce la défiance du public envers les acteurs du monde des affaires. Lors du III^{ème} Congrès de comptabilité se déroulant à Angers en 1932, Berran prône le renforcement du contrôle des comptes par la nomination de vérificateurs permanents librement choisis par les administrateurs de sociétés. Il ne manque pas d'attirer l'attention sur les agissements de certains administrateurs, qui ne manquent aucune occasion de se muer en écumeurs d'épargne. Il résulte de ce contexte de crise économique et financière une désaffection des capitalistes pour les placements dans les affaires financières, industrielles ou commerciales exploitées sous forme de SA. Ainsi, pour rendre confiance aux investisseurs, pour protéger l'épargne, la nécessité d'un contrôle accru, notamment par le renforcement du commissariat aux comptes, apparaît comme une évidente nécessité.

B – Le monde des affaires hostile au contrôle externe

L'industrialisation du XIX^e ne profite pas aux comptables. En 1910, 41% de la population active est employé dans l'agriculture ou l'industrie minière (Bocqueraz, 2000, p 80). La taille des entreprises reste relativement petite même si de fortes disparités sont relevées selon les secteurs d'activité. On note la présence de grandes entreprises de production dans la chimie, la métallurgie, le verre, le textile, le papier ou le caoutchouc. Cependant, l'entreprise familiale française prend son temps pour adopter le statut de la SA ou de la SARL et reste peu encline à utiliser la bourse. Le capital pour fonder une entreprise est recherché au sein de la famille et parmi les relations. L'autofinancement est souvent la principale source de financement, ainsi Saint-Gobain, entre 1702 et 1920, ne sollicite jamais ses actionnaires pour du capital supplémentaire, préférant prendre dans ses réserves (Bocqueraz, 2000, p 84), tandis que les banques sont confinées dans un rôle de financement à court terme. Les petites SA à caractère familial sont les plus nombreuses ; selon Granger (1951), en 1936, sur 52762 sociétés par actions, moins de 3000 avaient leurs titres cotés. Cependant les grandes SA sont les plus importantes par la concentration de capitaux qu'elles représentent. Dans ces grosses structures, l'actionnaire ne joue qu'un rôle effacé et est très souvent absent lors des assemblées générales. La direction est en réalité assurée par une oligarchie financière toute puissante. Ainsi, Granger (1951) cite en exemple le Crédit Foncier et ses 42345 actionnaires. Près du quart de ces actionnaires ne possède qu'une seule action, et les deux tiers en possèdent moins de 10. Cela signifie que la quasi-totalité du capital est entre les mains d'un petit nombre d'actionnaires. Dans ces grandes compagnies, l'actionnaire minoritaire n'entend

pas participer activement à la gestion mais plutôt faire un placement de capitaux. Les dirigeants sont des financiers qui visent parfois bien davantage aux bénéfices de la spéculation qu'aux stricts profits industriels.

Si, dès le milieu du XIX^e, les missions de contrôle des comptes constituent une part importante de l'activité des comptables britanniques, le contrôle externe revêt en France un moindre intérêt pour les comptables en raison du peu d'approfondissement de la mission de contrôle demandée par les actionnaires et de la faiblesse de la rémunération octroyée aux contrôleurs. Au lieu d'être les intermédiaires entre l'industriel et les apporteurs de capitaux, les comptables français servent les besoins d'une industrie où les propriétaires sont étroitement impliqués dans le management même de leur entreprise. L'on peut reprendre ici la théorie de l'agence utilisée par Watts et Zimmerman (1979) pour expliquer la demande d'audit. Il n'y a pas ici de réelle dissociation entre les propriétaires, qui sont les actionnaires majoritaires, et les dirigeants. Les propriétaires actionnaires sont directement impliqués dans la direction de l'entreprise, à des degrés différents. Les conflits d'intérêts entre dirigeants et actionnaires majoritaires sont limités et l'asymétrie d'information demeure faible. La demande d'audit existe puisque la nomination d'un commissaire est exigée par la loi mais ne correspond pas à un contrôle rigoureux et approfondi. Le recours à des professionnels compétents n'est pas la préoccupation des propriétaires dirigeants qui perçoivent le contrôle des comptes comme une simple formalité purement administrative. Ce constat s'applique à la fois aux petites SA familiales mais également aux grandes SA, les actionnaires majoritaires étant les dirigeants de l'entreprise, les actionnaires minoritaires étant souvent défaillants et absents lors des assemblées générales.

De plus, le monde des affaires demeure hostile à tout contrôle extérieur et préfère maintenir le commissaire aux comptes dans un rôle purement formel. L'individualisme et le secret des affaires priment. Selon Gustave Doyen, qui deviendra président du futur Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, « *la loi de 1867 n'a servi qu'à charger des commissaires, recrutés sans grand souci de compétence, d'établir un rapport de complaisance sur le bilan et les comptes de la société pour l'assemblée générale annuelle.* »¹ A la différence de leurs homologues anglo-saxons, les administrateurs français demeurent résistants à tout contrôle externe. Selon Bonin (2000, p 198-200), « *le secret des affaires domine encore largement(...)* » et reprenant un propos tenu dans l'Entre-deux-guerres, « *un*

¹ Cité par Touchelay (2006). Extrait du *Bulletin n°1 de l'OECCA* paru en octobre 1943.

bilan, ça se fait sur mesure, comme un complet ! Le parfait comptable est celui qui fait dire au bilan exactement ce que désire son patron. Il y a des bilans de gala et des bilans de ville, des bilans chics et des bilans bohèmes. Et vous savez que les gens les plus cossus ne sont pas les mieux habillés. » Reymondin (1928) cite encore Rodolphe Rousseau, président fondateur de la Ligue pour la réforme de la législation des sociétés. En parlant des travaux de la commission extra parlementaire de 1902 au ministère de la Justice pour l'étude de la réforme de la loi sur les sociétés, dont il faisait partie, Rousseau aime raconter cette anecdote : *« Nous avons consigné nos travaux dans un rapport qui a été déposé en 1903 ; il dort dans un carton depuis cette époque. Au cours d'une de ces réunions, un des membres de la commission qui était à ce moment président d'une des plus grandes sociétés de crédit de France, à l'heure où l'on discutait la question des pouvoirs du commissaires aux comptes, s'écria : « n'y touchez pas, le jour où je n'aurai pas de commissaires aux comptes à ma dévotion, je démissionnerai. » Voilà la mentalité, elle s'est malheureusement généralisée dans beaucoup de sociétés ; les membres du conseil d'administration ne veulent pas être contrôlés. Ils ont de véritables serviteurs en la personne des commissaires vérificateurs de comptes. »*

C – Une formation comptable insuffisante des commissaires et un contrôle inefficace

Selon l'article 32 de la loi de juillet 1867, *« l'assemblée générale annuelle désigne un ou plusieurs commissaires, associés ou non, chargés de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs. »* Le terme « situation » demeure ambigu. Comme nous l'avons évoqué dans le premier chapitre, les députés de 1867, les auteurs comptables comme Faure et Savigny, perçoivent la mission du commissaire dans son étendue la plus large. Le commissaire ne doit pas se contenter d'un simple calcul arithmétique mais bien apprécier chaque opération et donc la situation de la société. Cette option est d'ailleurs confirmée par la Cour d'Appel de Nancy qui, en 1907, considère que *« le rôle des commissaires de surveillance est plus étendu que ne le prétendent les intéressés (...) qu'ils sont investis d'une mission générale de contrôle et chargés d'éclairer l'assemblée générale des actionnaires sur les agissements du conseil d'administration (...) que d'après les travaux préparatoires de la loi, ils doivent juger les opérations elles-mêmes. »*¹

¹ Cité par Masson (1936).

Cependant, d'autres décisions tendent à réduire la fonction de commissaire à un rôle essentiellement comptable. Dès 1889, il existe des interprétations assez restrictives de la mission du commissaire aux comptes. Ainsi l'arrêt de la Cour de Paris du 1^{er} juin 1889 indique que *« suivant l'article 32, leur mandat est uniquement de faire un rapport sur le bilan et les comptes présentés par les administrateurs mais qu'ils n'ont pas à s'immiscer dans l'administration ni à rechercher ou critiquer les causes ou la validité des obligations souscrites par les administrateurs et qui ont donné lieu aux paiements constatés par le bilan. »*¹ La décision du Tribunal de Commerce de Lyon, en 1914, envisage également une mission étroite du commissaire aux comptes en estimant que ce dernier *« n'était pas le mandataire des administrateurs mais celui des actionnaires et que son rôle consistait simplement à vérifier la concordance des écritures et leur justification par les pièces qui lui étaient présentées comme véritables. »*² La *Gazette du palais*³ rappelle que le rôle des commissaires *« se borne chaque année à faire un rappel à l'assemblée générale sur les comptes présentés par les administrateurs. (...) Ils n'ont d'autre obligation que de se faire présenter, dans les délais statutaires, le bilan et le compte de profits et de pertes, en vérifier la parfaite concordance avec les livres et en faire un rapport à l'assemblée générale. »* Praquin (2012) met en avant l'inconstance jurisprudentielle de cette période et relève que seulement sept jugements sur douze rendus entre 1890 et 1929 sont en faveur d'un contrôle plus approfondi. Il est vrai que la crise de 1929 n'a pas encore eu lieu.

C'est finalement vers cette conception réduite du rôle du commissaire aux comptes que va tendre la jurisprudence civile puisque que le 8 mars 1932, un arrêt de la Cour d'Appel de Paris indique que *« le commissaire n'a pas à s'immiscer dans la gestion même de l'entreprise ni, par suite, à rechercher et à apprécier les causes et la validité des obligations ayant donné lieu aux mouvements de fonds constatés dans les écritures. »*⁴ Le commissaire aux comptes se voit donc confiné à un rôle de pur vérificateur comptable. La terminologie « commissaires aux comptes » n'est d'ailleurs pas celle de la loi de 1867 qui parle de « commissaires ». C'est, selon Evain⁵, parce que les commissaires ont été bien vite relégués et cantonnés très strictement par les administrateurs dans la question des comptes qu'on leur a accolé ce

¹ *Ibid.*

² Cité par Hilaire (1989), §30.

³ Cité par Delattre (1936), p 141. *La Gazette du palais* (1920-1925) p 334.

⁴ Cité par Mikol (1993).

⁵ Cité par Delattre (1936), p 145.

qualificatif restrictif de « commissaires aux comptes », qui n'est écrit nulle part dans la loi de 1867.

Alors que le contrôle des comptes s'assimile à une stricte vérification comptable, la formation des commissaires aux comptes aux techniques comptables est insuffisante, malgré les efforts déployés par la SCF et la création du brevet d'Etat d'expert comptable en 1927. La presse en fait d'ailleurs l'écho. Nous pouvons en effet lire dans la *Revue financière* du 19 octobre 1903 : « *Et encore ceux là (les administrateurs) sont-ils, à la rigueur, plus excusables que quelques uns d'entre les commissaires des comptes, qui, de leur vie, n'ont vu un registre de comptabilité. Pour une fonction aussi délicate que celle-ci, la loi devrait exiger un concours ou du moins un examen préalable. Ce serait le seul moyen de rendre efficace un système excellent en théorie mais qui trop souvent dans la pratique a prouvé son inutilité. Le jour viendra peut-être où les commissaires des comptes surveilleront réellement les comptes. Bien des déboires seront alors évités aux actionnaires.* »¹ La *Vie financière* du 4 mai 1905 décrit ainsi les commissaires : « *comptables, rarement ; chauves, parfois ; décorés, souvent ; décoratifs, toujours ; tels sont les commissaires des comptes, gens charmants d'ailleurs. Trop charmants, même, car, nommés par les actionnaires pour vérifier les comptes présentés par le conseil d'administration et surveiller la gestion de ce dernier, ils oublient aussitôt nommés, le mandat qu'on leur a confié.* »²

En outre, les commissaires paraissent être davantage les hommes du conseil d'administration que les réels mandataires des actionnaires. Ainsi l'auteur d'une note écrite en 1916, sur les changements désirables dans la législation des sociétés par actions³, déplore que les commissaires ne soient pas toujours indépendants car « *ils sont presque toujours, bien que nommés par l'assemblée générale, les hommes de la direction ou du conseil d'administration. C'est, en effet, cette direction ou le conseil qui les choisit et qui les propose à l'assemblée, d'où il résulte que tel qu'il est exercé, le contrôle par les commissaires aux comptes n'est trop souvent que le contrôle par les contrôlés.* » Neymarck, membre de la commission extra parlementaire de 1902 portant sur la réforme de la loi de 1867, critique vivement le déroulement des assemblées générales. Il conduit à « *un contrôle inefficace, insuffisant et illusoire. L'actionnaire est maintenu dans l'ignorance jusqu'en avril ou mai, période à*

¹ Cité par Pinceloup (1993), p 71, tome I.

² *Ibid.*

³ Catalogue bibliothèque nationale de France, auteur anonyme.

*laquelle on lui révèle une foule de choses que seuls quelques initiés connaissent depuis janvier. Quelle facilité pour la spéculation ! »¹ Dans la préface de l'ouvrage de Savigny (1914), Vavasseur précise que le nom et la fonction du censeur ancien « *auront sans doute paru trop austères pour les temps relâchés où nous vivons; et on leur a substitué un simple surveillant, sans autorité ni prestige, quelque chose comme un humble gendarme, montant une faction inoffensive devant le coffre fort de la société ; puis on l'a affublé du sobriquet de commissaire, qui éveille une idée de police plus que d'administration, et plus d'une fois, dans ses velléités de résistance aux puissants administrateurs, rappelle le commissaire de Guignol battu par Pierrot.* »*

Dix ans plus tard, le constat semble être identique. En novembre 1921, Reymondin sonne l'alerte lors du dîner mensuel de la Compagnie des Experts Comptables de Paris². Il estime que le rôle des commissaires n'est pas rempli selon le vœu du législateur de 1867. Les commissaires devraient être les représentants des actionnaires auprès du conseil d'administration. Reymondin met en avant les divergences d'intérêts, voire les conflits, existant entre administrateurs et commissaires. Les administrateurs souhaitent montrer à leurs actionnaires une situation saine lors de l'assemblée générale. Les commissaires ont, pour leur part, le devoir de faire ressortir « *la vérité pure et simple* ». Selon Reymondin, les administrateurs, pour éviter cette situation conflictuelle, ont souvent recours au moyen suivant : « *proposer pour l'emploi de commissaire soit un ami de bonne volonté, soit un employé choisi dans quelque entreprise connexe. Le conseil exerce dans un grand nombre de sociétés une véritable suzeraineté.* » Juhliet (1927) partage le point de vue de Reymondin. « *En pratique, les commissaires sont presque toujours ceux que propose le conseil ; car les actionnaires, s'ignorant les uns les autres avant l'assemblée, peuvent rarement se concerter pour choisir des commissaires. En fait, il est tout à fait contraire à l'esprit de la loi que les commissaires soient des créatures du conseil ; ils sont essentiellement des contrôleurs **au profit de la société***³. » Il déplore également que les commissaires choisis soient « *des personnes trop peu compétentes en comptabilité pour effectuer convenablement la vérification qu'ils ont pour mandat d'effectuer.* »

¹ Cité par Lemarchand (1995b), p 11.

² *La comptabilité et les affaires*, janvier 1922, p 22.

³ Expression en italique dans le texte original, Juhliet (1927), p 424.

Reymondin poursuit son combat pour un contrôle des comptes efficient en publiant en 1929 son enquête dans « les commissaires aux comptes dans les SA devant l'opinion », réalisée en 1927. L'auteur relève 34% seulement de comptables de profession parmi les commissaires aux comptes¹; parmi les non professionnels, il y a des fonctionnaires, des architectes, des journalistes et hommes de lettres, des officiers ministériels ou leurs clercs, et même des ecclésiastiques. Ainsi que le rappelle Hilaire (1989), l'absence de conditions d'éligibilité dans la loi de 1867 permet aux administrateurs de proposer aux suffrages des assemblées des gens dont la fidélité à leur personne paraît assurée : parents, amis, ou même leurs salariés. De plus, l'aspect financier n'est pas négligeable : à l'avantage de faire élire quelqu'un de bienveillant, s'ajoute celui de lui donner une gratification légère et surtout honorifique, hors de proportion avec le coût de l'intervention d'un professionnel. Selon Reymondin (1929), le fait de recourir à des non professionnels met en avant combien les intérêts privés des administrateurs sont supérieurs à ceux de la société qu'ils administrent.

L'exercice du commissariat aux comptes continue donc à faire l'objet de nombreuses critiques. « *Parfois les commissaires étaient les créatures des administrateurs qui les avaient fait nommer et se contentaient de signer un rapport entièrement établi par le conseil d'administration. Ou bien le rapport se bornait à une appréciation brève mais toujours louangeuse de la gestion des dirigeants sociaux. Le plus souvent, le commissaire était en même temps employé de la société à titre de comptable. Il établissait lui-même le bilan qu'il devait vérifier ; le contrôlé était son propre contrôleur !* »² Espinadel (1927) explique que lors de la nomination des commissaires aux comptes, même si les candidats sont incompetents, on leur demande d'accepter le mandat en considérant qu'il s'agit d'une simple formalité. En 1928, Letort, avocat au barreau de Paris et diplômé de l'école des Hautes Etudes Commerciales, met en avant la problématique de la loi de 1867 : faire un rapport sur la situation de la société alors que le commissaire ne bénéficie que d'un droit temporaire pour la juger. De plus, il ne peut accéder aux livres qu'au siège social, c'est à dire sous la coupe des administrateurs. « *Combien de ceux-ci, lorsqu'ils s'avisent que le commissaire aux comptes entend s'acquitter consciencieusement de son mandat, ne rivalisent pas d'ingéniosité pour le paralyser dans leur travail et lui jeter de la poudre dans les yeux !* » La première réforme à entreprendre est de rétablir la permanence de la mission. Les usages, et non la loi, selon Letort

¹ Ces statistiques ont été établies par Reymondin à partir des *Annonces de la Seine*, en prenant en compte 700 sociétés constituées avant juin 1927.

² Extrait de jurisprudence cité par Granger (1951), p 116.

(1928), doivent par ailleurs octroyer aux commissaires une rémunération plus habituellement en proportion avec le travail qu'ils devraient fournir pour mener réellement à bien leur mission et leurs responsabilités. L'auteur regrette que « *trop souvent les sociétés recourent à des collaborations du domaine de la camaraderie plus que de la technicité : il gravite ainsi constamment autour des conseils d'administration des amis de la maison à la signature de qui l'on soumet des rapports tout préparés ; leur rémunération n'est qu'une sportule.* » Blin (1933a), avocat à la Cour d'Appel de Paris, met en avant la rareté des décisions de justice sur la question de la responsabilité des commissaires, due à l'incroyable légèreté dans laquelle chacun a pu voir certains commissaires amateurs, au demeurant de forts honnêtes gens, s'acquitter de leur tâche, et la passivité des victimes de ces agissements qui s'imaginent ne posséder aucun recours. Si le commissaire ne dispose que de 25 jours pour effectuer sa mission, il doit se faire remettre par la société chaque semestre un état sommaire de sa situation. Il a également le droit d'examiner les opérations de la société pendant le trimestre précédant l'assemblée générale. En pratique, le commissaire, par suite de circonstances bien connues selon Blin : dépendance vis-à-vis du conseil d'administration, insuffisance de rémunération, borne le plus souvent sa mission à quelques contrôles hâtifs de la dernière heure. Lisbonne (1936) remarque que le fait d'accomplir complaisamment son office censorial est parfois le moyen le plus sûr pour un commissaire d'être présenté par les administrateurs en fonction pour occuper la première place vacante du conseil, plus rémunératrice que celle de commissaire.

Nous pouvons donc constater que les deux qualités essentielles du commissaire aux comptes : l'indépendance et la compétence, sont malheureusement souvent absentes au début du XX^e. Les commissaires sont la plupart du temps liés avec les administrateurs, considèrent leur mission comme une simple formalité et comme une fonction honorifique. La principale qualification des commissaires aux comptes réside ainsi dans leur bonne entente avec les administrateurs. De plus, malgré l'orientation de la jurisprudence qui voit la mission du commissaire aux comptes essentiellement comme une mission de vérification comptable, les commissaires ne disposent pas de connaissances suffisantes en comptabilité. Lisbonne (1936) précise que cette restriction du rôle des commissaires provient de la nécessité d'accorder une grande liberté aux administrateurs tout en octroyant une rémunération minime aux commissaires.

§ 2 – Le commissaire aux comptes, homme du conseil d’administration : l’exemple de Pont-à-Mousson et de Saint-Gobain

La consultation des archives de la Compagnie Saint-Gobain, situées à Blois, qui comprennent à la fois des documents provenant de la SA des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson et de la Compagnie Saint-Gobain, permettent d’illustrer par des exemples concrets les éléments cités dans le paragraphe précédent et émanant de la presse, des professionnels comptables, des manuels comptables et de la jurisprudence. En effet, nous pouvons y retrouver la correspondance échangée entre la direction de ces entreprises et les commissaires aux comptes, les rapports annuels des commissaires ainsi que les procès verbaux des assemblées générales des actionnaires. L’analyse de ces documents montre que, durant la période 1867-1935, le commissaire aux comptes demeure l’homme du conseil d’administration.

A – Le commissariat aux comptes de la SA des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson (1886-1926)

Après une présentation succincte de la société, deux périodes seront distinguées : l’ère Lenglet (1886-1916) et l’ère Darmour (1916-1926), les deux principaux commissaires aux comptes de la période étudiée chez Pont-à-Mousson (1886-1926).¹

1. Présentation de la SA des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson

En 1856, Frédéric Mansuy, un négociant établi à Pont à Mousson, obtient la concession d’un gisement de minerai de fer, découvert suite à des travaux de terrassement.² Il fonde alors la première société industrielle exploitant une usine implantée dans la commune de Pont-à-Mousson. Parmi les associés de la SCS Frédéric Mansuy et C^{ie} se trouvent une maison de Sarrebrück : Schmidborn-Roechling et une maison de St Jean sur Sarre : Haldy frères.³ Mais

¹ Les archives consultables pour la société Pont-à-Mousson portent essentiellement sur la période durant laquelle Camille Cavallier était président. Ainsi la correspondance entre Cavallier et les commissaires est conservée depuis 1891 jusqu’à 1926, date à laquelle Cavallier décède.

² Différents ouvrages portent sur la SA des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson et notamment ceux de Baudant (1980 et 1983).

³ Historique de Pont-à-Mousson (PAM OA/57606).

la société ne réussit pas et est rachetée par un groupe comprenant entre autres M. Mansuy, les deux maisons citées précédemment et M. Jean Baptiste Lenglet, banquier à Nancy. Une nouvelle SCS est créée sous la raison sociale « Haldy Roechling et C^{ie} ». Lorsque Mansuy démissionne quelques années plus tard, Xavier Rogé, déjà directeur de l'usine, le remplace et devient ainsi cogérant de la SCS. En 1866, le premier tuyau en fonte sort des lignes de production de l'usine. Ce produit emblématique de l'usine Pont-à-Mousson, le tuyau en fonte dédié à l'adduction d'eau, est vendu dans le monde entier. Pont-à-Mousson équipe ainsi de nombreuses agglomérations en infrastructures hydrauliques. Xavier Rogé souhaite en effet développer la production des canalisations. En raison des insuffisances du marché intérieur, les exportations conditionnent l'expansion de l'entreprise (Dumas, 2001). Le 7 août 1886, la société en commandite Haldy-Roechling se transforme en SA des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson. Les intérêts de Haldy et Roechling dans cette nouvelle société se trouvent diminués, la direction effective de la société étant exercée par le 3^{ème} associé, M. Rogé. Il devient alors l'actionnaire principal de la SA avec 1049 actions sur 2952 actions. Rogé reste administrateur jusqu'en 1900, date à laquelle Camille Cavallier, qui fut son élève près de 20 ans, lui succède. Jusqu'aux années 1910, Camille Cavallier suit les traditions : il personnifie le pouvoir, dirige et assume seul la gestion de l'entreprise et accorde une place importante à la comptabilité qui doit établir de façon détaillée les coûts de chaque rouage du processus de production. La Première guerre mondiale frappe alors directement Pont-à-Mousson et Cavallier met en place un important programme de fabrication de guerre. En 1917, Cavallier, administrateur unique, fait nommer un conseil d'administration et désigne son gendre Marcel Paul, polytechnicien, comme son successeur. Après l'armistice, il faut reconstruire et le premier haut fourneau en état est solennellement allumé par Poincaré en novembre 1919. En 1923, Cavallier reçoit la grande médaille d'or de l'exportation française. En 1926, Cavallier décède et Paul lui succède, garant des traditions de Pont-à-Mousson. Il accorde tout comme Cavallier une place importante à la comptabilité, notamment au calcul du coût de revient. Paul s'appuie sur Henri Cavallier, le frère de Camille, qui propose une nouvelle méthode pour un calcul de « prix de revient quantité » en analysant de manière rationnelle le processus de fabrication. Il s'agit, selon Dumas (2001), d'une première étape vers la méthode des coûts standards.

Paul Lenglet est nommé commissaire aux comptes de la société des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson dès la transformation de la SCS en SA, en 1886. Il est l'unique commissaire jusqu'en 1901. Cet ancien banquier est sans doute apparenté à Jean Baptiste

Lenglet, l'un des fondateurs de la fonderie, mais rien dans les archives ne permet de vérifier l'existence de ce lien de parenté. Un second commissaire est nommé en 1902, M. Haldy, banquier également. Cette nomination semble être une sorte de compensation suite à la sortie du capital de la société de la famille Haldy. Suite aux conflits de 1914-1918, un nouveau personnage fait son apparition, Henri Darmour. Il est nommé commissaire aux comptes en 1914, aux côtés de Paul Lenglet. Ce dernier devient administrateur en 1917 et lui succède, en tant que commissaires aux comptes, le colonel Plassiart de 1918 à 1919, puis Louis Greff, également ancien banquier, de 1920 à 1926 (cf. tableau 16).

Tableau 16 - Liste des commissaires aux comptes de la société Pont-à-Mousson de 1891 à 1926

Période	Nom du (ou des) commissaire(s)
1886 - 1901	Paul Lenglet
1902 - 1913	Paul Lenglet – François Haldy
1914 - 1917	Henri Darmour – Paul Lenglet
1918 - 1919	Henri Darmour – Jean Plassiart
1920 - 1926	Henri Darmour – Louis Greff

2. L'ère Lenglet (1886-1914)

La société des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson suit les prescriptions de la loi de 1867 puisque, dès sa transformation en SA en 1886, les actionnaires nomment un commissaire aux comptes : Paul Lenglet, qui présente son premier rapport lors de l'assemblée générale annuelle portant sur l'exercice 1886-1887.

Durant la période 1886-1914, les commissaires sont proches de la direction, très attentive au maintien du secret des affaires et si l'information circule entre la direction et les commissaires, la transparence n'est pas de mise à l'égard des actionnaires. Ainsi Lenglet, suite à la réception du bilan de l'exercice 1900-1901 et de l'état des débiteurs et créanciers au 30 juillet 1901, demande quelques renseignements complémentaires à Cavallier en précisant que ces renseignements « *ne seront que pour moi, comme les autres, et nullement destinés aux actionnaires.* »¹ Cavallier commente les projets de rapports des commissaires. Ainsi, s'adressant à Lenglet dans un courrier du 9/12/1901, il précise que « *si ce rapport*

¹ Courrier adressé par Lenglet à Cavallier le 14 novembre 1901 (PAM OA/27785).

devait être publié, je vous demanderais d'atténuer fortement l'optimisme qui s'en dégage ». Lenglet répond à Cavallier¹ : *« Voici mon rapport modifié conformément à votre désir. Je suis de votre avis quant à la nécessité de restreindre les communications dans certaines assemblées. »* Les informations circulent entre commissaires et administration durant toute la période. En 1905, un courrier recense les documents adressés à Haldy² : projet de bilan et de répartition des résultats, explications complémentaires sur la plupart des postes du bilan. De même, en 1909, les documents adressés à Lenglet³ comprennent la liste générale des débiteurs et des créanciers de la société au 30 septembre 1909, la liste des effets de commerce en portefeuille, l'état comparatif des valeurs en portefeuille, l'état des dépenses de l'exercice pour travaux neufs et installations nouvelles, non portées sur prix de revient et amorties avant inventaire, le relevé des frais généraux administratifs, la copie du compte de profits et pertes ainsi que l'état des dotations et prélèvements divers aux différents comptes de réserves. Cependant, ces informations ne sont pas divulguées aux actionnaires. Cavallier demeure très attaché au secret des affaires. Ainsi, en vue de l'assemblée générale 1912-1913, il précise à Lenglet⁴ qu' *« étant donné que nous pourrons avoir cette année-ci certain actionnaire nouveau qui pourra demander avant l'assemblée générale, communication de l'inventaire, et copie du bilan, j'ai l'intention de présenter, comme inventaire officiel, quelque chose de beaucoup moins détaillé que ce que nous faisons habituellement. »* Cavallier souhaite établir un inventaire et un bilan officiels très résumés, et tenir un livre officieux et un registre détaillé qui n'apparaîtrait pas sur le livre d'inventaires.

Les commissaires exercent davantage une fonction de consultant pour l'administration qu'une mission de mandataire des actionnaires. Lenglet s'immisce volontiers dans la gestion et propose ainsi à Pont-à-Mousson de jouer un rôle dans la reprise d'une forge située à Homécourt.⁵ Les échanges sont fréquents entre les commissaires et la direction et portent à la fois sur les vérifications comptables mais aussi sur les choix stratégiques de l'entreprise. Ainsi lors de leur visite à Pont à Mousson en juin 1903⁶, Haldy et Lenglet pointent le registre des titres, vérifient la caisse et les écritures, comparent la situation semestrielle dressée au 31 mars 1903 avec celle de septembre 1902. Ils s'entretiennent ensuite avec l'administrateur d'un

¹ Courrier adressé par Lenglet à Cavallier le 18 décembre 1901 (PAM OA/27786).

² Courrier adressé par Cavallier à Haldy le 13 novembre 1905 (PAM OA/27786).

³ Courrier adressé par Cavallier à Lenglet le 19 novembre 1909 (PAM OA/27788).

⁴ Courrier adressé par Cavallier à Lenglet le 7 septembre 1912 (PAM OA/27788).

⁵ Courrier adressé par Lenglet à Cavallier le 4 décembre 1901 (PAM OA/27786).

⁶ Compte rendu de la réunion du 20 juin 1903 entre M. Lenglet et Haldy, commissaires, et M. Cavallier, administrateur (PAM OA/27786).

certain nombre de questions intéressant la société. Cavallier leur précise que la situation est bonne malgré la baisse des prix de vente, cette baisse des prix ayant été compensée par l'augmentation des volumes vendus. L'administrateur est très transparent sur la stratégie suivie par Pont-à-Mousson. Il communique en effet à ses commissaires les calculs des prix de revient, le niveau des commandes en cours ; il précise la nature des efforts entrepris pour développer les ventes et rend compte des différents travaux réalisés, notamment ceux concernant la construction d'une briqueterie. Cavallier parle également des projets de la société comme la création d'une fonderie de 2^{ème} fusion et fait le point sur les recherches de charbon. Les commissaires ont donc un rôle qui relève plus du conseil stratégique que du véritable contrôle. Haldy est en effet consulté par Cavallier à propos de la question des fourneaux à construire à Auboué en 1903.¹ Haldy donne son opinion sur l'émission d'obligations pour financer l'acquisition d'une concession de minerai et exprime son désaccord quant à la construction d'une nouvelle aciérie.

Le contrôle des commissaires sur l'administration est illusoire, voire absent. En 1893, Lenglet s'en tient à la parole donnée par l'administrateur. *« Il est toujours entendu, n'est-ce-pas, que vous me garantissez personnellement les chiffres inscrits au bilan, - existence, portefeuille, créances etc. (leur exactitude, simplement et leur concordance avec les livres) ce qui m'évite ainsi qu'à vous-même, la perte de temps et l'énoncé de vérifications détaillées. »*² Quelques années plus tard, en 1901, Lenglet s'interroge³ : *« Je me demande toujours si nos bilans sont bien régulièrement établis ! (...)*

- 1. nous ne faisons jamais apparaître les frais généraux dans les bilans,*
- 2. nous amortissons largement (je ne m'en plains pas) en cours d'exercice et avant inventaire ! Les actionnaires ne sont pas consultés sur ces amortissements ! On peut toutefois dire que, sans les connaître, ils les ratifient implicitement lorsqu'ils approuvent le bilan ! Avons-nous bien le droit d'en user ainsi, et dans quelle mesure ! »*

Ces remarques montrent tout d'abord que Lenglet n'est pas un comptable chevronné puisque les frais généraux n'apparaissent jamais dans le bilan car ils constituent une charge

¹ Note de service sur la visite de M. Haldy, commissaire, le 13 février 1902 (PAM OA/27786).

² Courrier adressé par Lenglet à Rogé le 6 janvier 1893 (PAM OA/27786).

³ Courrier adressé par Lenglet à Cavallier le 14 novembre 1901 (PAM OA/27785).

d'exploitation, enregistrée dans le compte de pertes et profits. La réponse de Cavallier¹ ne se fait pas attendre : *« Je n'ai nul scrupule, nul souci sur la façon dont nous faisons nos inventaires et nos bilans*

1. *au point de vue du fond, parce qu'ils sont foncièrement honnêtes et que moi seul pourrait me plaindre de moi-même*
2. *au point de vue de la forme parce que la grosse affaire, c'est de gagner de l'argent. Quand on gagne de l'argent, et qu'on opère honnêtement, il n'y a rien à redouter des actionnaires pour des questions de forme, si tant est que la forme soit critiquable, ce qu'il faudrait démontrer. Or, notre façon de faire, tout à l'avantage des actionnaires au fond, est encore celle qui doit leur donner apparemment le plus longtemps satisfaction. »*

Cavallier décide et Lenglet obtempère. En 1904, Lenglet n'hésite pas à proposer à Cavallier de truquer le déroulement de l'assemblée générale pour laisser croire aux actionnaires que toutes les informations utiles leur sont bien communiquées. *« Du reste, il ne serait peut être pas mauvais de se faire poser par un actionnaire (Paul habitué à ce rôle, ou tout autre), des questions convenues d'avance, qui figureraient avec les réponses au procès-verbal de l'assemblée et fourniraient éventuellement la preuve que tout a été dit aux actionnaires, et qu'on ne leur a rien laissé ignorer... , de ce qu'ils doivent savoir. »*²

Le choix du commissaire, même si ce dernier est désigné par le vote des actionnaires, est bien celui de l'administrateur. Ainsi Cavallier précise à Lenglet en 1901 : *« Je compte proposer la nomination d'un second commissaire, M. François Haldy, et que ce que nous dirons de son père préparera cette nomination autour de laquelle je désire le moins de publicité possible. »*³ Haldy est élu commissaire par l'assemblée générale de 1901-1902. En 1912, la société Pont-à-Mousson est amenée à émettre des obligations. Cavallier s'inquiète alors d'un projet de loi rendant obligatoire, suite à l'émission d'obligations, une publication plus détaillée et plus large au journal officiel. Si cette loi est votée, il demande à Haldy, qu'il considère comme *« un ami foncièrement droit, qu'on estime profondément et pour qui on a beaucoup de sympathie »*⁴, de renoncer temporairement à son mandat de commissaire pour ne pas braver l'opinion publique⁵, si la loi est votée. *« Cette démission serait provisoire, c'est-à-dire,*

¹ Courrier adressé par Cavallier à Lenglet le 17 novembre 1901 (PAM OA/27785).

² Courrier adressé par Lenglet à Cavallier le 3 décembre 1904 (PAM OA/27786).

³ Courrier adressé par Cavallier à Lenglet le 9 décembre 1901 (PAM OA/27786).

⁴ Courrier adressé par Cavallier à Haldy le 25 septembre 1912 (PAM OA/27788).

⁵ Cavallier fait référence aux racines germaniques de la famille Haldy.

qu'ensuite, à l'assemblée suivante, vous pourriez être réélu de nouveau. » Il fait donc fi de l'avis des actionnaires. La réélection de Haldy est courue d'avance.

Quant aux rapports des commissaires devant l'assemblée générale des actionnaires, ils sont relativement courts durant cette période, d'une demi page à une page manuscrite jusqu'à l'exercice 1897-1898 et depuis 1898, d'une à deux pages dactylographiées. L'exercice 1899-1900 constitue une exception car l'hommage rendu à Xavier Rogé, qui démissionne lors de l'assemblée générale, occupe une partie importante du rapport. La rémunération des commissaires est votée par l'assemblée. Elle est ainsi fixée à 4000 Frs pour chacun des commissaires aux comptes, « *pour frais de voyages, correspondances et honoraires* ». ¹ Elle passe à 6000 Frs en 1913.

Les commissaires rendent compte aux actionnaires de l'exercice de leur mission. Dans un premier temps, ce compte rendu est très succinct. Les commissaires se contentent de rappeler que les comptes sont tenus avec ordre, sincérité et/ou exactitude. Ainsi le rapport sur l'exercice 1889-1890 précise que « *les écritures sont tenues avec la plus grande régularité* ». Ce type d'information n'apparaît plus de 1892 à 1899². Puis le déroulement de la mission est plus détaillé à compter des années 1900 : « *Plusieurs fois dans le courant de l'exercice, je me suis rendu à Pont-à-Mousson afin d'y procéder à l'examen des écritures, du portefeuille et de la caisse. (...) Le bilan m'a été remis dans les délais prescrits par la loi. J'en ai constaté la sincérité, et la concordance avec les écritures.* » ³ Il correspond aux dispositions législatives. « *L'examen de la comptabilité, de la caisse, des portefeuilles, effet et valeurs, nous a permis de constater que ces services fonctionnent régulièrement.* » ⁴ Le rapport met en avant la qualité des relations avec l'administration : « *Votre administrateur, vous le savez, malgré ses occupations, et quoique n'y étant nullement obligé, est en contact permanent, presque journalier, avec vos commissaires, coutume que nous apprécions vivement, puisqu'elle nous tient presque constamment au courant de la marche des affaires sociales et permet à notre contrôle annuel de s'exercer plus aisément sur les opérations de grande envergure.* » Il précise la nature des informations transmises : « *les situations semestrielles (voir plus fréquentes si nous le désirons), les documents relatifs à l'inventaire et au bilan ont été mis à*

¹ 4^{ème} résolution votée par l'assemblée générale du 23 décembre 1904 (PAM OA/27786).

² Les dates indiquées correspondent à l'année de clôture de l'exercice comptable. Ainsi l'année 1899 correspond à l'exercice comptable 1898-1899.

³ Rapport sur l'exercice 1900-1901 (PAM OA/27785).

⁴ Rapport sur l'exercice 1906-1907 (PAM OA/57606).

notre disposition ans les délais impartis par la loi, et toutes les facilités nous sont données pour la vérification du passif et de l'actif du bilan dont vous venez d'entendre la lecture, travail au sujet duquel des explications aussi claires que détaillées nous sont fournies par notre administrateur et tous les bureaux. (...) Le pointage des écritures du bilan avec les soldes des comptes inscrits au grand livre, ne soulève aucune observation »¹ et insiste sur l'obtention facile des documents demandés : « toute facilité et tous renseignements utiles nous ont été donnés pour la vérification de la comptabilité, de la caisse, du portefeuille titres et valeurs, et des divers articles du bilan, dont nous avons constaté la régularité et la parfaite concordance avec les écritures. »²

Les informations de nature comptable sont peu présentes dans le rapport. Les rapports étudiés sur cette période ne contiennent aucun chiffre. Le (ou les) commissaire(s) se contente(nt) de décrire l'affectation du résultat à l'amortissement des travaux neufs et d'entretien, aux provisions sur les risques liés aux exportations, au renforcement des réserves... et estime(nt) que cette règle de prudence est source de la prospérité de la société. Un dividende quasi constant au long de la période étudiée est d'ailleurs assuré par ce jeu d'écritures.

Le rapport commente de manière très élogieuse la stratégie suivie par l'administrateur et se conclut par les félicitations adressées à ce dernier et à l'ensemble du personnel. Ainsi le tout premier rapport de Lenglet, portant sur l'exercice 1886-1887, vante déjà les mérites de la bonne gestion de Pont-à-Mousson. « *Les résultats obtenus (...) nous donne une nouvelle preuve de l'habilité, de l'activité et de la prévoyance déployées dans une affaire de cette importance par votre administration, à laquelle nous ne pouvons que déverser les éloges les mieux mérités.* » Lenglet s'inquiète en 1893 de la difficulté de rédiger un tel rapport : « *ce document ne varie pas beaucoup ; il devient de plus en plus difficile à rédiger, les formules élogieuses s'épuisant et ne pouvant arriver à suivre l'accroissement que chaque année, vous donnez à l'affaire et ... à ses bénéfices.* »³ Le rapport de Lenglet, lors de la démission de Rogé de la fonction d'administrateur, rend un « *hommage mérité à l'œuvre accomplie par M. Rogé qui a su établir d'une façon durable la prospérité de la société de Pont-à-Mousson, par la prudence et l'habileté de son administration, l'essor donné à notre entreprise, son entente de la partie technique, des conditions commerciales et des affaires qu'il traitait avec un entrain*

¹ Rapport sur l'exercice 1910-1911 (PAM OA/27785).

² Rapport sur l'exercice 1912-1913 (PAM OA/27785).

³ Courrier adressé par Lenglet à Rogé le 6 janvier 1893 (PAM OA/27786).

communicatif, enfin par un labeur incessant pendant de longues années. »¹ Les félicitations adressées à l'administrateur, Camille Cavallier, et au personnel, figurent ensuite chaque année dans le rapport des commissaires.

De plus, le commissaire s'immisce dans la gestion. En effet, il ne se perçoit pas comme un contrôleur extérieur mais fait partie intégrante de la société. Le pronom personnel de la première personne est utilisé dans les rapports étudiés : « *notre société* », « *notre administration* »... Le commissaire ne se contente pas de présenter de manière dithyrambique les choix stratégiques menés mais donne son avis, voire ses recommandations. Face à la hausse du prix du charbon, il conseille de prendre pied dans une de ces sociétés de charbonnages, choisie avec soin, au moyen d'une participation financière pour éviter la dépendance et faire un bon placement.² En 1902, les commissaires conseillent aux actionnaires de se rallier à la constitution d'un fonds de défense, mesure de prévoyance en vue de traverser les périodes difficiles. « *Il nous faut pénétrer les marchés étrangers en couvrant tous les risques inhérents à ces opérations lointaines.* »³ Lors de l'assemblée générale du 23 décembre 1904, Lenglet donne son avis sur le renouvellement de l'administrateur Camille Cavallier : « *vous avez à vous prononcer sur le renouvellement des pouvoirs de votre administrateur (...). Nous espérons que vous voterez cette mesure avec empressement.* »⁴ Les commissaires se félicitent en 1907 de la création de deux postes de directeurs adjoints. En 1911, ils estiment que, grâce aux prises de participations dans des sociétés de charbonnages, Pont-à-Mousson s'approche du but recherché : s'affranchir de la dépendance des grands charbonnages de France et d'étranger.

Lenglet et Haldy ne paraissent donc pas être les mandataires des actionnaires, mais bien les hommes de l'administration : leur rapport donne peu d'information sur les données comptables, les choix stratégiques sont commentés essentiellement pour faire éloge à l'administration. Le contre pouvoir semble absent. Le commissaire va même jusqu'à s'immiscer dans la gestion en prodiguant des conseils sur la stratégie à suivre et se considère comme un contrôleur interne à la société et non comme un regard extérieur qui analyserait l'activité de l'administration. La comptabilité n'est pas perçue comme un outil reflétant

¹ Rapport sur l'exercice 1899-1900 (PAM OA/27783).

² Rapport sur l'exercice 1899-1900 (PAM OA/27783).

³ Rapport sur l'exercice 1901-1902 (PAM OA/27785).

⁴ Rapport sur l'exercice 1903-1904 (PAM OA/27786).

l'activité de l'entreprise mais, par un jeu d'écritures, comme le justificatif du maintien d'un dividende quasi constant. Le contrôle est illusoire, le secret des affaires maintenu.

3. L'ère Darmour (1914-1926)

Henri Darmour devient commissaire aux comptes de la société Pont-à-Mousson en 1914, en remplacement de François Haldy. A ses côtés, Paul Lenglet exerce toujours cette fonction jusqu'en 1917. De 1918 à 1919, le colonel Plassiart remplace Lenglet, devenu administrateur et enfin Greff prend la place de Plassiart de 1920 à 1926. Le rôle de ce second commissaire paraît plus effacé que celui de Darmour car il n'apparaît jamais dans la correspondance échangée entre la direction et les commissaires.

Le commissariat aux comptes paraît ici clairement être un tremplin pour accéder à la fonction d'administrateur. En effet, l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 1916-1917 nomme les membres du premier conseil d'administration de la SA pour entrer en fonction le 1^{er} octobre 1917. Les membres de ce premier conseil sont Camille Cavallier, Marcel Paul, Emile Henry, Henri Cavallier et bien sur, Paul Lenglet, l'ancien commissaire aux comptes de l'entreprise. Gustave Paul, le doyen des actionnaires, justifie la place de Lenglet au sein du conseil par sa haute valeur financière. Le colonel Plassiart est nommé commissaire aux comptes par l'assemblée générale 1918-1919 mais Paul émet d'ores et déjà le vœu que Plassiart puisse accéder ensuite au poste d'administrateur en tant que « *représentant de la famille Rogé* »¹, pour « *ses qualités scientifiques et intellectuelles* » ainsi que pour « *son caractère absolument droit et net* »². Lors du discours qu'il prononce lors de sa prise de fonction, Plassiart met en évidence que la fonction de commissaire est une sorte d'antichambre à celle plus prestigieuse d'administrateur. « *Lorsque le premier conseil a été créé à l'assemblée du 24 janvier 1917, ma situation militaire ne me permettait pas de briguer un poste d'administrateur. Comme compensation, vous m'avez chargé du contrôle de la société en me confiant les fonctions de commissaires des comptes.* »³ Darmour est lui aussi pressenti pour devenir administrateur dans une filiale de la SA Pont-à-Mousson. Suite à la demande de Cavallier, il entre en effet en 1925 au conseil d'administration de Beeringen, dans

¹ Plassiart est le gendre de Xavier Rogé.

² Procès verbal de l'assemblée générale 1916-1917 (PAM OA/57606).

³ Procès verbal de l'assemblée générale 1919-1920 (PAM OA/57606).

laquelle Pont-à-Mousson détient une part de capital. Cavallier se déclare « *enchanté de ce nouveau lien qui assure à Pont-à-Mousson une collaboration précieuse* ». ¹

L'admiration que porte le commissaire aux comptes, Henri Darmour, à Camille Cavallier, est perceptible dans de nombreux courriers, si bien qu'un doute peut s'exprimer au sujet son indépendance réelle à l'égard des administrateurs. Ainsi, tout en regrettant de n'avoir pas pu assister à l'assemblée générale de Pont-à-Mousson du 7 mai 1924, Darmour commente en termes élogieux l'allocution de Cavallier lors de cette assemblée. « *Je connais pas mal de bilans de sociétés industrielles ou commerciales, mais je n'en connais point qui puisse égaler Pont-à-Mousson pour ses richesses officielles ou latentes, créées, inventées et accumulées par une gestion qui a su prévoir l'avenir et poursuivre sa ligne de conduite, sans jamais dévier dans la réalisation du programme qu'elle s'était tracé, quelque grandiose qu'il eut paru lors de sa réalisation.* » ² Il évoque en 1925 « *l'affectueuse sympathie dont vous m'avez donné tant de preuves.* » ³ Il ne semble donc pas étonnant que durant cette seconde période, le commissaire aux comptes demeure avant tout l'homme du conseil d'administration, administration toujours attachée au secret des affaires. Ainsi, dans une note adressée à Cavallier pour anticiper les réponses à apporter aux actionnaires lors de la prochaine assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 1924-1925, Darmour souhaite limiter les informations transmises aux actionnaires. Sur le bilan présenté, Darmour propose de répondre « *qu'une maison de banque (...), qu'une affaire minière, qu'une affaire métallurgique ou une affaire de construction métallurgique ne communique jamais qu'un inventaire succinct, qu'un bilan résumé et ne présente qu'un solde de pertes et profits. Au surplus, la loi parle de bilan résumant l'inventaire.* » ⁴ Si l'actionnaire demande à connaître les amortissements et les dépréciations impactant le solde du compte de pertes et profits, Darmour conseille de répliquer que, dans les bilans des grandes banques, « *non seulement on n'y voit pas les amortissements sur constructions, les dépréciations sur les débiteurs mauvais, les provisions sur les débiteurs douteux mais même, qu'au Crédit Lyonnais par exemple, on indique comme solde de pertes et profits seulement le solde à répartir aux actionnaires après que le conseil a prélevé ses tantièmes. A Pont à Mousson, vous n'opérez même pas comme cela, vous indiquez le solde de pertes et profits tel qu'il ressort après l'application des statuts.* »

¹ Courrier adressé par Cavallier à Darmour le 20 décembre 1925 (PAM OA/27784).

² Courrier adressé par Darmour à Cavallier le 31 mai 1924 (PAM OA/27784).

³ Courrier adressé par Darmour à Cavallier le 16 novembre 1925 (PAM OA/27784).

⁴ Courrier adressé par Darmour à Cavallier le 27 mai 1925 (PAM OA/27784).

Darmour, tout comme ses prédécesseurs Lenglet et Haldy, a davantage une mission de conseiller auprès de la direction qu'un rôle de mandataire des actionnaires. Il est avant tout consulté sur des questions d'ordre juridique. Dès 1914, les conflits rendant difficiles la tenue des assemblées générales, Cavallier l'interroge pour savoir s'il est juridiquement possible de retarder la date de ces dernières¹. En 1921, Cavallier souhaite apporter des modifications aux statuts et prend conseil auprès de Darmour. Le commissaire se montre favorable à la création d'un comité de direction et à la distinction entre administrateur délégué et administrateur directeur. Il donne son avis sur la forme des articles des statuts prévoyant sa création.² Cavallier s'appuie sur Darmour quand, en 1923, il s'interroge sur la possibilité pour la société Pont-à-Mousson de continuer à émettre des actions à droit de vote privilégié.³ Ce travail de consultant en droit des sociétés est effectué en continu par Darmour tout au long de cette période. En 1925, Cavallier souhaite inscrire dans les statuts une clause prohibitive « *qui dispose que les contestations touchant l'intérêt général et collectif de la société ne peuvent être dirigées contre le conseil d'administration ou l'un de ses membres qu'au nom de la collectivité des actionnaires, et en vertu d'une délibération de l'assemblée générale.* »⁴ Le président interroge Darmour pour savoir quand tenir l'assemblée générale extraordinaire votant cette disposition. Il s'inquiète également de la réaction de l'assemblée si cette décision se prend juste après les récriminations du « *fou* ». Ce sobriquet désigne Lucien Bailly, actionnaire vindicatif, qui ne cessera de s'opposer à Cavallier. Lemarchand (1993, p 555) rappelle que cet ancien ingénieur des Mines, un brin mégalomane et signant ses courriers du paraphe « Intendant Bailly », se présente comme le défenseur des actionnaires. Ainsi en rapportant le courrier adressé par Bailly à Cavallier le 25 janvier 1914, Lemarchand (1993, p 555) illustre bien les échanges « courtois » entre les deux hommes. « *Le bruit court que les bilans de la Société ne sont pas sincères, sont systématiquement amoindris, et dans une proportion énorme, dans un but de spéculation facilitant à l'administrateur par l'achat d'actions à prix vil... une mainmise prochaine et absolue sur la Société au détriment des actionnaires. Je ne veux pas ajouter foi à ce raconter, et je ne le prends pas à mon compte, mais je crois convenable de vous le rapporter dans un esprit amical, en raison de nos bonnes relations.* » Redoutant la réaction de Bailly, Cavallier craint que la clause prohibitive soit alors considérée comme « *une réglementation de circonstances* ». L'administrateur souhaite avoir l'opinion de Darmour sur ce sujet, qui répond à ses préoccupations trois jours plus tard :

¹ Courrier adressé par Cavallier à Darmour le 3 octobre 1914 (PAM OA/6680).

² Courrier adressé par Darmour à Cavallier le 25 février 1921 (PAM OA/27784).

³ Courrier adressé par Cavallier à Darmour le 30 novembre 1923 (PAM OA/27784).

⁴ Courrier adressé par Cavallier à Darmour le 3 avril 1925 (PAM OA/27784).

« Quant à la clause prohibitive, ses effets pratiques en sont fort contestés par divers auteurs. La faire voter actuellement par les actionnaires, ne serait-ce pas s'exposer à ce que le fou attaque cette délibération comme prise intuitu personae. »¹ Darmour apporte également ses connaissances spécifiques de la place lyonnaise à Pont-à-Mousson. Ainsi il renseigne Cavallier sur la banque lyonnaise Cex, qui souhaite créer une société de représentation industrielle et commerciale en Egypte, à laquelle Pont-à-Mousson pourrait participer.² Darmour est également président du gaz de Lyon et lorsque Pont-à-Mousson s'apprête à concourir en 1926 pour une fourniture de tuyaux destinés aux canalisations du gaz de Lyon, Cavallier n'hésite pas à demander conseils à Darmour. « Avec l'intention absolue de ne rien vous dire et de ne rien faire qui constitue une indiscretion, je viens seulement vous demander si vous avez quelques conseils à nous donner ou quelques suggestions à faire à ce propos. »³

Le secret des affaires est toujours prédominant jusqu'aux années 30 et préservé par l'entente tacite existant entre commissaires et administrateurs. Ainsi Bailly (1930, p 299) relate les débats durant l'assemblée générale de Pont-à-Mousson du 4 juin 1930. Greff, commissaire aux comptes, lit son rapport à l'assemblée ainsi qu'une lettre qu'il a reçu de M. Paul Thiry⁴, lui demandant :

1. « le nombre exact des titres que Pont-à-Mousson possède dans chacune de ses 287 participations, ainsi que le total porté à l'inventaire pour chaque participation ;
2. le produit encaissé par Pont-à-Mousson dans ses participations, pendant l'exercice écoulé ;
3. le chiffre que la société a payé au fisc au titre des bénéfices industriels et commerciaux, l'année dernière. »

La réponse de Greff est laconique. Il fait remarquer que « les commissaires aux comptes n'ont pas à donner ces renseignements dont le premier et le troisième pourraient nuire à la société et dont le second sera donné tout à l'heure par le président qui répondra ». Relancé par Thiry, le président Paul n'apporte pas plus d'information sur la seconde question. « Il m'est impossible de donner le montant du produit des participations et du portefeuille. Nous avons suivi pour cela jusqu'ici des traditions que nous voulons respecter ; nous avons toujours appliqué des méthodes déjà anciennes qui ont donné de bons résultats et nous ne voyons pas

¹ Courrier adressé par Darmour à Cavallier le 6 avril 1925 (PAM OA/27784).

² Courrier adressé par Cavallier à Darmour le 3 octobre 1914 (PAM OA/6680).

³ Courrier adressé par Cavallier à Darmour le 1^{er} mai 1926 (PAM OA/27784).

⁴ Thiry est président du fonds d'investissement Sofinest, détenant des actions dans Pont-à-Mousson. Ce fonds a été créé par M. Bailly.

la nécessité de les changer ». Malgré cette absence de transparence, les différentes résolutions sont votées par la totalité des actionnaires présents à l'assemblée générale, sauf par Thiry qui vote contre pour le groupe Sofinest et pour les actionnaires qu'il représente.

Quant aux rapports des commissaires présentés lors de l'assemblée générale annuelle des actionnaires, ils comprennent le compte rendu de la mission. « *Les livres et pièces nous ont été communiqués dans les délais voulus, nous avons pu constater la parfaite concordance entre les soldes du grand livre et les postes du bilan, nous ne pouvons que répéter que vos livres sont tenus avec la plus grande clarté.* »¹ Les rapports comportent généralement un point rapide sur l'activité de la société et les commissaires n'hésitent à vanter les bienfaits de la stratégie suivie par l'administration. « *Les nouvelles participations, Lorraine, Sarre et Luxembourg et Rhénanes sont en sensible accroissement de Fr. 2.072.929,45 en raison des prises d'intérêt que votre conseil vous a fait connaître et que vous avez ratifiées. Qu'advient-il de ces participations dans l'avenir ? Nul ne pourrait le dire : mais elles trouveront dans l'exportation à outrance le débouché nécessaire.* » Les premiers chiffres apparaissent à partir de 1921 ainsi que les premiers commentaires sur les variations observées à l'actif et au passif. « *A l'actif le compte dépenses effectuées pour réparations de dommages de guerre non remboursées par l'Etat se solde par Fr. 21.610.999,70 en augmentation de Fr. 15.036.564,33 sur celui de l'exercice antérieur. Connaissant par les rapports successifs de votre conseil d'administration, l'importance des dégâts causés à vos installations, vous ne serez point surpris de cet accroissement.* »² Autre différence notable avec la période Lenglet : le « nous » disparaît des rapports des commissaires aux comptes. Ceux-ci se positionnent désormais comme un organe externe. Ils s'adressent aux actionnaires en parlant de « *votre société* », « *vos administrateurs* ». Cependant, le rapport se conclut toujours par l'éloge des administrateurs. « *Dès maintenant, votre conseil d'administration, avec l'ardeur que vous lui connaissez, se prépare à ramener l'activité industrielle dans toutes les anciennes installations. (...) La société de Pont-à-Mousson peut avec confiance entrevoir un nouvel essor de ses industries, et un développement plus grand que dans le passé, et ce, malgré les effroyables conséquences qu'aurait pu avoir la dévastation boche.* »³ Autre conclusion vantant les mérites de l'administration et surtout ceux de son président, Camille Cavallier : « *Espérons que grâce aux efforts persévérants de vos administrateurs et spécialement de*

¹ Rapport sur l'exercice 1918-1919 (PAM OA/57606).

² Rapport sur l'exercice 1920-1921 (PAM OA/57606).

³ Rapport sur l'exercice 1918-1919 (PAM OA/57606).

vosre président, grâce à la politique de prévoyance que vous avez constamment suivie, la société sortira de ses difficultés actuelles et profitera largement de la reprise tant souhaitée, tant attendue. » Le rapport des commissaires n'est donc pas neutre. Les commissaires commentent la stratégie suivie tout en rendant éloge au conseil d'administration. Ils vantent les mérites de la politique menée et sont toujours les hommes des administrateurs bien plus que les mandataires des actionnaires.

B – Le commissariat aux comptes à la Compagnie Saint-Gobain

C'est à partir du registre des procès verbaux des assemblées générales qu'est étudiée dans ce point B. la pratique du commissariat aux comptes au sein de la Compagnie Saint-Gobain. Après une présentation de la compagnie et de ses commissaires aux comptes, les rapports des commissaires de la période 1907-1937 seront étudiés, l'assemblée générale de 1907 étant la 1^{ère} assemblée générale en présence de commissaires aux comptes.

1. La Compagnie Saint-Gobain et ses premiers commissaires aux comptes

La Manufacture des glaces est créée en octobre 1665 par lettres patentes de Louis XIV.¹ Elle bénéficie d'un monopole temporaire renouvelable pour développer ses fabrications et répondre à la vogue des miroirs chez les particuliers et aux besoins de l'administration des bâtiments du Roi. En 1684 la manufacture honore la prestigieuse et symbolique commande des 357 glaces de la galerie du même nom au château de Versailles. Grâce à une invention interne capitale, celle de la coulée en table des grandes glaces, la manufacture voit son chiffre d'affaires quadrupler entre 1720 et 1786.

La chute de l'Ancien Régime crée de nouvelles conditions économiques et de concurrence. La manufacture adopte le statut de SA en 1830. La société se nomme désormais Manufacture royale des glaces de Saint-Gobain et a pour but principal « *la fabrication des glaces* »². L'entreprise se diversifie alors dans la chimie avec la création d'une filière de fabrication du carbonate de soude, nécessaire aux productions verrières. L'industrie des glaces connaît un essor exceptionnel durant la seconde moitié du XIX^e. En 1858, la compagnie fusionne avec son grand rival national pour donner naissance à la Manufacture des glaces et produits

¹ Plusieurs ouvrages traitent de l'histoire de la Compagnie Saint-Gobain. Nous en avons retenu deux pour rédiger cet historique : Pris (1975) et Daviet (1988).

² Article premier des statuts du 2 février 1830.

chimiques de Saint-Gobain, Chauny et Cirey. La première moitié du XX^e voit l'apparition de nouveaux produits et de nouveaux marchés : procédés de fabrication de verre plat en continu, trempe du verre, marché automobile, réfractaires électrofondus, laine et fil de verre. La branche chimie se développe et des diversifications interviennent pendant l'Entre-deux-guerres dans les secteurs de l'azote, du pétrole et de la filière papier-bois.

Le contrôle des comptes est instauré à la Compagnie Saint-Gobain dès sa transformation en SA en 1830. Comme le précise l'article 20 des statuts de cette SA autorisée, « *la gestion des affaires est confiée à un conseil composé de sept membres. Il y a en outre deux censeurs et un agent général.* » L'article 28 stipule que « *les fonctions des censeurs consistent à surveiller les opérations sociales. Ils doivent veiller plus particulièrement à l'observation exacte des statuts. Ils peuvent, lorsqu'ils le jugent convenable, vérifier les divers registres de comptabilité, celui des caisses et des magasins et visiter les différents établissements. Six semaines avant la tenue de l'assemblée générale des actionnaires, ils vérifient le compte à rendre par l'administration, et font à l'assemblée un rapport sommaire du résultat de leur surveillance et de leurs vérifications.* » Les censeurs sont élus par l'assemblée générale des actionnaires. La compagnie Saint-Gobain appartient au groupe 1, tel que défini dans le 1^{er} chapitre de cette thèse. La mission des censeurs est permanente ; ils sont des contrôleurs internes à l'entreprise.

Les censeurs sont ensuite remplacés, lors de la fusion avec la Manufacture de Cirey, par des actionnaires délégués dont la fonction est similaire. « *Pour procéder à la vérification des comptes et de l'inventaire (...), les huit actionnaires délégués se réuniront en assemblée particulière. Ils auront le droit de vérifier, ou de faire vérifier par une commission spéciale prise dans leur sein, tous registres et pièces de comptabilité, ainsi que l'état des caisses et magasins, et de visiter au besoin les établissements de la société, le tout pour s'assurer de l'exactitude des comptes et de la conformité des opérations faites avec les statuts. Ils procéderont à ces vérifications et visites de concert avec une commission de trois membres désignés par le conseil d'administration dans son sein, pour fournir aux actionnaires délégués tous les éclaircissements qui leur paraîtraient nécessaires. Ils donneront ensuite au conseil extraordinaire leur avis sur le règlement provisoire des comptes, et feront à l'assemblée générale un rapport sommaire de l'examen et des vérifications qu'ils auront faites. Toutefois, si l'inventaire et les comptes leur paraissent susceptibles de quelques observations à faire à l'assemblée générale, ils seront tenus de communiquer ces*

observations au conseil d'administration, dix jours au moins avant ladite assemblée. »¹

Conformément aux statuts, le rapport de ces actionnaires lors de l'assemblée générale du 30 avril 1883², indique que : « *L'inventaire et les différents comptes nous ont été remis il y a un mois, suivant vos statuts, et après l'examen de vos délégués, ils ne nous ont pas parus moins bien établis que les inventaires précédents. Nous avons sous les yeux les comptes de chacune des branches de votre industrie et nous avons pu suivre toutes les opérations de la société. En un mot, nous avons trouvé dans votre comptabilité l'ordre et la régularité que votre conseil des délégués est heureux de constater chaque année. »*

C'est seulement en 1907 que la compagnie modifie ses statuts pour se soumettre aux exigences de la loi de 1867. Une assemblée extraordinaire se réunit le 11 mai 1907 pour adopter les modifications statutaires et élire, pour la première fois, des commissaires aux comptes. « *Quant aux commissaires aux comptes, ils apparaissent pour la première fois dans la vie sociale de la Compagnie de Saint-Gobain. Jusqu'à présent, les fonctions que la loi leur assigne étaient remplies par les actionnaires délégués, qui venaient en outre siéger au conseil extraordinaire dans les circonstances importantes prévues par les statuts. Cette organisation, incompatible avec la loi de 1867, disparaît avec les anciens statuts. Vous avez à la remplacer par la nomination de commissaires qui auront à remplir la mission déterminée par la même loi. Leur nombre n'étant limité ni par la loi, ni par les nouveaux statuts, nous vous proposons d'appeler à ces fonctions les dix actionnaires délégués dont le mandat vient d'expirer. Nul parmi les actionnaires n'est mieux préparé qu'eux à les bien remplir : associés depuis longtemps à l'administration de nos affaires, initiés à tous leurs détails, familiers avec les multiples chapitres de notre comptabilité, ils pourront mieux que personne exercer le contrôle que la loi et l'intérêt social leur confient. Me sera-t-il permis d'ajouter qu'une longue collaboration a établi entre eux et les membres du conseil des liens de cordiale estime et de réciproque confiance qu'il nous coûterait d'interrompre. »³*

Les dix actionnaires délégués sont nommés commissaires aux comptes par l'assemblée des actionnaires. Pourquoi aura-t-il fallu attendre 40 années pour que la Compagnie Saint-Gobain se mette en conformité avec la loi de 1867 ? Ayant été créée en tant que SA antérieurement à la loi de 1867, la Compagnie ne lui était pas soumise en vertu du principe de la non rétroactivité des lois (Lemarchand, 1993, p. 544-545). Les statuts de 1858, suite à la fusion entre Saint-Gobain et la Manufacture de

¹ Article 39 des statuts du 20 mai 1858 de la SA Manufacture de glaces et produits chimiques de Saint-Gobain, Chauny et Cirey, annexés au décret impérial du 11 juin 1858 portant autorisation de cette société.

² Registres des assemblées générales Saint-Gobain (CSG 1B)

³ Procès verbal AGE du 11 mai 1907 (CSG 1B).

Chauny et Cirey, précisent que la nouvelle SA durera 50 ans à compter du décret d'autorisation. Elle est donc prorogée en 1907, à l'issue de ces 50 années, mais doit alors se mettre en conformité avec la loi de 1867. Des commissaires aux comptes sont donc élus pour la 1^{ère} fois par l'assemblée générale de 1907. Les parlementaires de 1867 auraient peut-être pu exiger que les SA existantes alignent immédiatement leur statuts sur les nouvelles dispositions, mais le libéralisme ambiant ne s'y prêtait guère.

2. La pratique du commissariat aux comptes

Tout comme dans la SA de Pont-à-Mousson, la fonction de commissaire aux comptes paraît être un excellent tremplin pour atteindre la fonction d'administrateur. En effet, en 1924, parmi les 15 administrateurs de la Compagnie, nous retrouvons 5 anciens commissaires aux comptes.¹ Le rapport reste le même en 1929. Les liens entre la fonction de commissaire et celle d'administrateur souvent dénoncés par la presse ou par les professionnels de la comptabilité sont donc bien réels, la nomination en tant que commissaire aux comptes étant une sorte de première étape, un préalable pour accéder au poste d'administrateur.

Le rapport des commissaires aux comptes de la Compagnie Saint-Gobain est proche de celui de l'ère Darmour chez Pont-à-Mousson.

En effet, ce rapport rend compte de la mission effectuée. *« Nous avons procédé à la vérification de vos écritures sociales pour l'exercice écoulé. La comptabilité est tenue avec ordre et clarté, nous avons rencontré de la part du personnel chargé de nous la présenter une complaisance et un empressement pour lesquels nous lui exprimons notre gratitude. Nous avons fait le pointage de la balance générale avec le grand livre et opéré des vérifications de toute nature. Nous pouvons par suite nous donner l'assurance que le bilan et les comptes qui vous sont soumis sont exacts et reproduisent bien la situation de votre société au 31 décembre 1907. Le bilan qui vous est présenté est le 1^{er} établi depuis que votre société a été mise sous le*

¹ Selon le procès verbal de l'AGO du 23 mai 1924, le conseil d'administration se compose de 15 membres : Gérard, Roederer, De Bantel (commissaire aux comptes pour l'exercice 1923), Rochechouard, Cochin (commissaire aux comptes exercice 1908), Vogüe, De Vergès (commissaire aux comptes exercices 1908-1913), Sénart (commissaire aux comptes exercices 1908-1913), Olivier, Langlois, Thénard (commissaire aux comptes exercice 1908-1919), Thureau-Dangin, Fremy, Broglie L., Gérard (CSG 1B).

Selon le procès verbal de l'AGO du 24 mai 1929, le conseil d'administration comprend toujours 5 anciens commissaires de la compagnie : De Vergès, Thénard, Masson L. (commissaire aux comptes exercices 1919-1924), De Bantel, Hély d'Oissel (commissaire aux comptes exercice 1925) parmi les 15 administrateurs. Les autres administrateurs sont Gérard A. (président), Roederer, Vogüe, Olivier, Langlois, Fremy, Broglie L., Gérard E., Parent, Thureau-Dangin (CSG 1B).

régime de la loi de 1867. »¹ Les principes mis en avant dans le rapport des commissaires sont l'ordre et l'exactitude : « *Nous sommes heureux de vous dire une fois de plus que votre comptabilité est tenue avec un ordre et une clarté parfaits. (...) Ces différents examens nous permettent de vous affirmer l'exactitude des comptes qui vous sont soumis.* »², puis la régularité : « *Nous avons pu faire dans les conditions les plus favorables le pointage de la balance et du grand livre, ainsi que tous les contrôles et vérifications nécessaires et nous pouvons à nouveau vous affirmer la parfaite régularité des écritures.* »³ La tâche principale des commissaires est la vérification de la concordance entre le grand livre et la balance générale, ce point étant évoqué dans la grande majorité des rapports étudiés. « *Nous avons fait le pointage de la balance avec les soldes du grand livre et opéré des vérifications de toutes sortes.* »⁴

Il comprend généralement la liste des postes d'actif et de passif avec des commentaires succincts sur leur valeur et les variations observées. Par exemple, parmi les postes d'actif, figure le stock d'approvisionnement et de produits fabriqués dont les commissaires expliquent brièvement l'augmentation « *en excédent (...) du fait de l'augmentation des stocks et de l'augmentation des prix.* »⁵

Le commissaire aux comptes se situe enfin comme un organe externe à la compagnie. Il parle de « *votre société* » en s'adressant aux actionnaires.

Néanmoins, le secret des affaires est prédominant chez Saint-Gobain et la divulgation d'informations aux actionnaires reste parcimonieuse. L'année 1933 constitue un véritable tournant dans le fonctionnement de la Compagnie Saint-Gobain avec la création d'un groupement de défense des actionnaires. Ce groupement prend forme dans le contexte ambiant des projets de réforme du contrôle des comptes pour améliorer la protection de l'épargne et trouve une écoute favorable à ses revendications dans le projet Lesaché.⁶ Le groupement dénonce l'omnipotence du conseil sur l'assemblée générale des actionnaires alors que les administrateurs ne détiennent que 1,5% des actions. « *Les administrateurs de Saint-Gobain sont tout et les actionnaires ne sont rien, cela ressort avec évidence de cette conspiration du silence que nous avons constatée lors des dernières assemblées générales et*

¹ Rapport des commissaires sur l'exercice 1907 (CSG 1B).

² Rapport des commissaires sur l'exercice 1918 (CSG 1B).

³ Rapport des commissaires sur l'exercice 1928 (CSG 1B).

⁴ Rapport des commissaires sur l'exercice 1918 (CSG 1B).

⁵ Rapport des commissaires sur l'exercice 1923 (CSG 1B).

⁶ Cf. section 4, §3.

*de la parcimonie des renseignements qui nous ont été fournis par le rapport du Conseil. »*¹ L'exemple le plus marquant est selon le groupement celui de l'assemblée générale de 1932, au cours de laquelle un actionnaire demande au président des renseignements sur les participations de la compagnie. Le président répond alors que le groupe possédant plus de 100 participations, il lui est impossible d'en fournir la liste. Roederer, administrateur de la compagnie, explique pour sa part qu' « *il y aurait souvent un grave inconvénient à divulguer les participations. (...) Ce serait renseigner les concurrents et nuire au secret des affaires. »* Selon le groupement de défense des actionnaires, le pouvoir des administrateurs provient d'une part, du fait que le conseil dispose d'une grande partie des actions à vote plural (mais ce privilège est amené à être supprimé suite à la loi du 13 novembre 1933) et, d'autre part, de l'ignorance des petits actionnaires, qui ne connaissent pas leurs droits, et dont le conseil profite pour leur demander un pouvoir en blanc s'ils ne peuvent voter en personne.

Le groupement obtient en 1933 que deux commissaires aux comptes soient choisis parmi des experts comptables de profession inscrits auprès des tribunaux de la Seine, ce qui sous entend qu'il n'en était pas ainsi précédemment. Le commissaire aux comptes est donc bien perçu par le groupement comme un véritable mandataire des actionnaires, contrôlant les comptes présentés par l'administration et exerçant un véritable contre pouvoir. Le choix du commissaire parmi des experts comptables de profession garantirait son indépendance et sa compétence. Ainsi parmi les commissaires aux comptes élus lors de l'assemblée générale du 29 mars 1933, se trouve au moins un expert comptable : Dominique Groussot.² Le rapport, présenté à l'assemblée de 1934, est d'une forme et d'un fond quasi identique aux précédents. Il débute par le compte rendu de la mission. « *Nous avons l'honneur de vous rendre compte du mandat que vous avez bien voulu nous confier lors de votre assemblée générale du 29 mars 1933. Nous avons le vif regret de ne pas avoir pu bénéficier de la collaboration de M. Gabriel Charrier, nommé à la dernière assemblée et décédé depuis. Ces livres et documents ont été mis à notre disposition dans les délais voulus. Nous en avons pris connaissance au siège où tout est centralisé et, pendant les trois semaines qui ont précédé le dépôt de notre rapport, nous avons procédé à la vérification des différents postes du bilan. Nous tenons à remercier le personnel du précieux concours qu'il nous a apporté dans l'accomplissement de*

¹ Note du groupement de défense des actionnaires de la SA des Manufactures de glaces et produits chimiques de Saint-Gobain, Chauny et Cirey du 15 avril 1934 (CSG 00418/004).

² Annuaire 1944, tableau des membres de l'ordre et liste des professionnels autorisés à exercer pour l'année 1944, OECCA (1944). Groussot est inscrit en tant qu'expert comptable sur le tableau de l'OECCA région Paris et Seine.

notre mission. »¹ Suit le détail des comptes d'actif et de passif. Le rapport comporte cependant plus de commentaires sur ces postes que les précédents, et indique quelles sont les variations significatives, précise le montant des avals de garantie, propose un résumé du compte de profits et pertes, et enfin présente la répartition du résultat. Groussot est reconduit dans sa fonction par l'assemblée générale du 28 mai 1934 et l'exerce à son côté cinq autres commissaires : Fouques Duparc, de Mortemart, de la Frémoire, d'Aillières, et de la Basselière.

C – La pratique du commissariat dans d'autres sociétés

La pratique du commissariat aux comptes au sein de la Compagnie Saint-Gobain et de la SA de Pont-à-Mousson paraît tout-à-fait représentative de celle de la période 1867-1935. Elle fait en effet écho aux commentaires lus dans la presse ou émanant des professionnels comptables concernant l'aspect illusoire du contrôle, une fonction de commissaire aux comptes tremplin pour accéder à celle d'administrateur, le manque d'indépendance du commissaire vis-à-vis du conseil d'administration et la prédominance du secret des affaires.

Les rapports des commissaires de ces deux entreprises semblent similaires à ceux établis dans d'autres sociétés. Ainsi le rapport sur les comptes de la Compagnie générale des eaux minérales de Royat (Léautey et de Tarrieux, 1907) suit le même plan que ceux de Saint-Gobain et de Pont-à-Mousson. La mission est rappelée : « *En conformité du mandat de commissaires des comptes que vous nous aviez fait l'honneur de nous confier dans votre assemblée générale du 29 mai 1906, nous venons soumettre à votre approbation les comptes de l'exercice 1906. Nous allons faire l'analyse des différents chapitres de ce bilan dont votre conseil d'administration vient de vous donner lecture.* » Suit le bilan au 31/12/1906, le compte de profits et pertes au 31/12/1906, le tableau comparatif des recettes et des dépenses des exercices 1905-1906, et quelques commentaires sur les variations de différents postes d'actif : les valeurs immobilisées, les valeurs disponibles, les comptes de tiers débiteurs, les comptes de résultat (perte figurant à l'actif et non comme aujourd'hui, en soustraction des capitaux propres) puis sur les postes du passif : comptes de capital, obligations en circulation, comptes des tiers créanciers. « *En terminant, Messieurs, nous vous engageons à approuver les comptes fort bien tenus qui vous sont présentés par votre conseil d'administration.* » Le

¹ Rapport des commissaires sur l'exercice 1933 (CSG 1B).

rapport des commissaires aux comptes de la société des Hauts fourneaux, forges et aciéries de Denain et d'Anzin, l'une des filiales de Pont-à-Mousson, présenté à l'assemblée générale annuelle du 5 mai 1920, revêt une forme similaire. Il rappelle tout d'abord les mérites du conseil d'administration dont le problème le plus urgent est de « *faire surgir des ruines les installations nouvelles, modernes et rationnelles, pour rendre à la société la place qu'elle avait conquise. (...) C'est à quoi, vous n'en doutez pas, votre Conseil s'est appliqué avec l'activité, le dévouement et la compétence que vous lui connaissez.* »¹ Le rapport comporte ensuite des explications sur l'évaluation des postes du bilan relatifs aux installations détruites, au matériel disparu. Il passe en revue les chapitres principaux de l'actif et du passif. Il en donne soit les valeurs en Frs, soit leur augmentation ou leur diminution, tout en expliquant succinctement ces variations. « *Les approvisionnements sont en augmentation de Fr. 5.241.434,07 dont près de la moitié est imputable aux augmentations d'approvisionnements de 1914, qui figurent provisoirement pour 9.084.571,28* » Le rapport présente ensuite l'affectation du résultat : « *le solde créditeur du compte de profits et pertes permet l'affectation d'une somme de 600.000 Frs à la mise en distribution d'un dividende de 25 Frs par titre.* » Les commissaires concluent par le compte rendu de la mission : « *nous avons constaté la concordance parfaite du bilan avec les livres sociaux, nous avons vérifié la caisse, les actions et obligations en portefeuille, les titres représentant les participations industrielles et nous avons trouvé le tout en ordre* » et demandent l'approbation des comptes.

La présentation de la mission confiée et de son déroulement paraît être un élément essentiel du rapport des commissaires durant toute cette période. Le rapport des censeurs de la Société générale du Crédit industriel et commercial, lors de l'assemblée générale du 17 avril 1883², indique que « *le comité de censure a examiné avec soin les livres de la société.* » A la Compagnie transatlantique, les commissaires rappellent que « *nous ne sommes pas bornés à l'examen de la comptabilité, nous avons porté notre étude sur le matériel et son exploitation.* »³ Les commissaires de la Confiance, Compagnie anonyme d'assurance contre l'incendie et les explosions, expliquent qu'ils ont « *procédé à l'examen des comptes de la société conformément au mandat confié.* »⁴ A la Caisse d'Epargne et de prévoyance de Paris, les censeurs précisent que « *comme notre caisse d'épargne est une maison de verre, qui ne*

¹ Archives Pont-à-Mousson, PAM OA/27783.

² Archives nationales, F/12/6802.

³ Rapport de la commission des comptes de la Compagnie générale transatlantique présenté lors de l'assemblée générale du 19 mai 1879 (Archives nationales, F/12/6802).

⁴ Rapport des commissaires aux comptes de la Confiance présenté lors de l'assemblée générale du 28 mai 1920 (Archives nationales, F/12/8158).

*comporte pas de coins d'ombre, le comité de censure ne rencontre pas d'obstacles dans l'accomplissement de sa tâche. »*¹ Les commissaires insistent sur la tenue régulière, exacte ou ordonnée des comptes. « *Il (le comité de censure) se fait un devoir de déclarer, après examen, que la comptabilité de la société est tenue avec régularité, que le service des dépôts des titres est fait avec ordre et une grande exactitude. »*² Un autre rapport précise que les commissaires ont « *constaté la parfaite tenue de la comptabilité. »*³ Il fait part de la concordance entre les données figurant au bilan et au compte de profits et pertes avec les enregistrements du grand livre. « *L'inventaire et le compte de profits et pertes sont en parfaite concordance avec les écritures relevées au grand livre. »*⁴ Ce même point est évoqué lors de l'assemblée générale de 1930 de la Société Lyonnaise des Eaux et de l'éclairage : « *l'examen auquel nous avons procédé de la comptabilité et du bilan au 31 décembre dernier (...) nous a permis de constater la tenue parfaite de votre comptabilité et de reconnaître la concordance des chiffres qui vous sont soumis avec ceux figurant dans les registres sociaux. »*⁵ Le rapport félicite la plupart du temps l'empressement des services à communiquer les documents demandés. Ainsi les censeurs de la Société générale de Crédit industriel et commercial remercient « *nos chefs de service et le personnel de nos bureaux de l'utile concours et du zèle dont ils ne cessent de nous donner les preuves. »*⁶ Ces mêmes remerciements sont présents dans le rapport des commissaires de la Compagnie d'assurance Le Monde en 1924 : « *tous les documents comptables nécessaires à l'accomplissement de notre mission ont été mis à notre disposition avec la plus grande obligeance par l'administration et le personnel que nous remercions de son concours empressé et dévoué. »*⁷ Il dresse souvent l'éloge de la gestion du conseil d'administration. Nous pouvons y lire : « *Les opérations de tous les autres services de la compagnie sont également effectuées avec zèle et intelligence, sous la direction prudente et*

¹ Rapport du comité de censeurs de la Caisse d'Épargne et de prévoyance de Paris présenté lors de l'assemblée générale du 1^{er} juin 1933 (Archives nationales, F/12/8158).

² Rapport des censeurs de la Société générale de Crédit industriel et commercial présenté lors de l'assemblée générale du 17 avril 1883 (Archives nationales, F/12/6802).

³ Rapport des commissaires aux comptes de la Confiance présenté lors de l'assemblée générale du 28 mai 1920 (Archives nationales, F/12/8158).

⁴ Rapport des commissaires aux comptes de la Confiance présenté lors de l'assemblée générale du 28 mai 1920 (Archives nationales, F/12/8158).

⁵ Rapport des commissaires aux comptes de la Société lyonnaise des Eaux et de l'éclairage présenté lors de l'assemblée générale du 29 mai 1930 (Archives nationales, F/12/8159).

⁶ Rapport des censeurs de la Société générale de Crédit industriel et commercial présenté lors de l'assemblée générale du 28/04/1886 (Archives nationales, F/12/6802).

⁷ Rapport des commissaires aux comptes de la Compagnie d'assurance Le Monde présenté lors de l'assemblée générale du 10 mai 1924 (Archives nationales, F/12/8158).

éclairée de la présidence et du conseil d'administration. »¹ Ou bien encore : « A ces améliorations, on reconnaît l'inspiration de notre conseil d'administration. »²

Les données chiffrées arrivent relativement tardivement, dans les années 1920. Ainsi les rapports des commissaires de la Société lyonnaise des Eaux et de l'éclairage, lors de l'assemblée générale des actionnaires du 28 mai 1930, de la Société des Aciéries de Longwy en 1925, de la Société foncière lyonnaise en 1925, présentent le bilan actif et passif ainsi que le projet de répartition des bénéfices. Le rapport des commissaires de La Confiance fait le point en 1920 sur le fléchissement des valeurs mobilières en portefeuille (- 230 000 Frs), sur l'augmentation des primes à recevoir qui reflète l'accroissement de l'activité (+ 28%). Le rapport des commissaires de la Compagnie d'assurance Le Monde recense en 1924 les valeurs en portefeuille (actions, obligations, bons du Trésor, emprunt national...) ainsi que le solde des différents comptes bancaires de l'entreprise. Très peu de commentaires sont donnés et tous donnent raison à la stratégie suivie par le conseil d'administration.

L'accès facilité à une fonction de direction grâce à une première expérience en tant que commissaire se retrouve à la Caisse d'Epargne et de prévoyance de Paris. Le comité de censure regrette ainsi le départ d'un de ses membres. *« Il ne peut pas se défendre d'un regret quand il sait qu'il va se voir enlever un de ses chefs de file, M. Philippe Gaillard, collègue aimable, obligeant, excellent comptable. Mais ses mérites ne nous permettent pas de juger d'un point de vue égoïste son entrée au conseil des directeurs. C'est du bien de la Caisse d'Epargne dont nous avons à nous préoccuper. »³*

L'analyse de la pratique du commissariat aux comptes, notamment dans deux grandes sociétés, Pont-à-Mousson et Saint-Gobain, grâce à l'étude de la correspondance échangée entre les commissaires et la direction, des procès verbaux des assemblées générales, des rapports des commissaires, conduit à constater que :

- Le commissaire est l'homme du conseil d'administration. Il en vante les mérites, n'hésite pas à jouer un rôle de consultant auprès de lui, s'immisce dans la gestion et demeure attaché au secret des affaires.

¹ Rapport du comité de censeurs de la Caisse d'Epargne et de prévoyance de Paris présenté lors de l'assemblée générale du 1^{er} juin 1933 (Archives nationales, F/12/8158).

² *Ibid*

³ *Ibid*

- Les rapports rendent compte de l'exercice de la mission confiée par les actionnaires mais servent les administrateurs en vantant les mérites de leur bonne gestion.
- L'information comptable diffusée auprès des actionnaires reste succincte. La présence de données chiffrées dans les rapports des commissaires ne devient systématique qu'à partir des années 20 et on y trouve très peu de commentaires sur les variations observées entre deux exercices comptables. La comptabilité n'est pas un outil de transparence financière mais permet le plus souvent la distribution d'un dividende stable par le jeu des écritures comptables d'amortissements, de dépréciations et de provisions.

§ 3 – Tentative avortée de professionnalisation du commissariat aux comptes par la Compagnie des Experts Comptables de Paris

Différentes approches permettent d'appréhender le processus de professionnalisation. Des tentatives pour créer une véritable profession de commissaire aux comptes ont été entreprises avant les années 30 notamment par la CECP mais ces projets ont tous avorté.

A – Emprunt à la sociologie des professions

Qu'est ce qu'une profession ? Dubar et Tripier (2005) proposent une définition reprenant le sens anglais du terme : une profession est un sous ensemble d'activités dont les membres sont pourvus de droits spécifiques, tels que se constituer en association autonome et reconnue, interdire l'exercice de l'activité à ceux qui n'en sont pas membres, organiser la formation.

Ces auteurs retiennent six caractéristiques communes à toutes les professions :

- les professions traitent d'opérations intellectuelles associées à de grandes responsabilités individuelles ;
- leurs matériaux de base sont tirés de la science et d'un savoir théorique,
- et qui comportent des applications pratiques,
- et sont transmissibles par un enseignement formalisé ;
- les professions tendent à l'auto organisation dans des associations,
- et leurs membres ont une motivation altruiste.

Au regard de cette définition, il est clair que la profession de commissaire est loin d'exister dans les années 1930. Cette activité est ouverte à tous (aucun critère de recrutement n'est exigé par la loi) et il n'existe pas d'associations autonomes et reconnues de commissaires, organisant leur propre formation.

Trois grandes approches, reprises par Sidhu (2010), expliquent le processus de professionnalisation et définissent les professions :

- L'approche fonctionnaliste : les corps professionnels sont des mécanismes pour assurer un standard de compétences, de disciplines et de services (Willmott 1996). Selon cette approche, les membres des professions agissent dans l'intérêt général et revendiquent leur utilité sociale et la légitimité de leur position (Lee 1995).
- L'approche interactionniste : les professions sont des groupes d'intérêts qui combattent pour convaincre les autres de la légitimité de leur revendication, pour faire reconnaître leur profession.
- L'approche critique ou néo-wébérienne: la professionnalisation tient à l'obtention de récompenses financières ou autres, telles que celles liées au statut, au prestige, à la domination du marché, qui s'achève par la création d'un monopole et la pratique d'exclusions implicites ou explicites (Larson 1977, Mc Donald 1995).

Suite à l'explosion du marché des services comptables au début du XX^e, les associations de professionnels de la comptabilité se sont développées et sont présentes dans de nombreuses villes de taille moyenne. La mise en place d'organisations professionnelles est perçue comme un signal de début de projet professionnel. Selon Mc Donald (1995), le groupe professionnel ainsi créé cherche à se faire reconnaître en restreignant l'accès au groupe par des attributs physiques ou sociaux (classe, référence, race, sexe, religion, langage...). La profession de comptable produit des biens incorporels, des services qui sont extrêmement liés à la personnalité du producteur. De façon à produire des services distincts, reconnaissables sur le marché, Mc Donald explique que les « *producers have to be produced* », que ces professionnels doivent être formés de manière appropriée et rattachés à un groupe social. Ce processus de fermeture sociale dans l'optique d'accroître la reconnaissance du groupe ainsi constitué est mis en œuvre par la Compagnie des Experts Comptables de Paris.

B – Premier essai de professionnalisation par la CECP

La Compagnie des Experts Comptables de Paris est créée en 1912 sous l'impulsion de Georges Reymondin, qui souhaite fonder une organisation plus élitiste que la SCF dont les membres ont différents niveaux de qualification. La CECP met l'accent sur l'importance d'une profession comptable valorisée, souhaite obtenir un usage exclusif de la désignation d'expert comptable et obtenir le monopole de l'audit légal. Selon Ramirez (2005), la conception élitiste des membres de la Compagnie caractérise le commissaire aux comptes par deux qualités essentielles : l'indépendance et la compétence, suggérant que l'indépendance est une condition de la compétence. Les membres de la Compagnie sont donc obligatoirement des experts comptables devant exercer seuls leur activité (le nombre de leurs assistants est limité). Ces restrictions entraînent des tensions parmi les différents praticiens de la comptabilité. Les professionnels n'exerçant pas à titre libéral mais comme salariés d'entreprises se considèrent jugés comme inférieurs aux membres de la CECP. L'objectif de cette distinction entre praticiens libéraux et comptables salariés est bien d'accroître le prestige social de la profession par cette sélection fondée sur un critère intellectuel et moral, l'indépendance.

La CECP a notamment pour but :

- de soumettre ses membres titulaires à un contrôle disciplinaire susceptible d'offrir au public toutes les garanties désirables ;
- d'étudier en commun toutes les questions concernant la profession d'expert comptable du commerce et de l'industrie ;
- de répandre par tous les moyens la connaissance de cette profession, les conditions nécessaires à son exercice et les services qu'elle peut rendre.

Son président, Georges Reymondin, considère en effet qu'aucun diplôme, officiel ou officieux, ne peut à lui seul garantir la moralité et l'honorabilité de son titulaire. Cette mission doit appartenir à la corporation organisée et disciplinée, garante d'une conscience professionnelle.

Les membres de la CECP sont peu nombreux : environ 100 en 1914. Selon Ramirez (2001), la compagnie n'attire pas ceux qui disposent d'un fort capital social et des diplômes requis pour devenir mieux qu'un expert comptable ; les professions juridiques, la fonction

d'administrateur sont plus prestigieuses. En outre, les exigences élevées excluent les candidats les moins doués. Cette stratégie élitiste de fermeture sociale correspond tout à fait au processus de professionnalisation décrit par Mc Donald (1995).

Ce projet élitiste est mis à mal par l'expansion du marché des services comptables après la Première guerre mondiale. Le champ de la profession comptable s'étend et est donc plus difficile à fermer. Ramirez (2001) met en évidence l'écart entre les « grands prêtres » d'avant guerre dont la position élevée implique à la fois de la pratique, de l'enseignement, de la publication, de la socialisation et les nouveaux venus qui ont acquis de l'expérience dans le commerce et l'industrie. L'écart entre la représentation élitiste et les services comptables quotidiens (une technique orientée vers l'optimisation fiscale) augmente. Les nouveaux venus créent leur propre groupe professionnel, les chefs de comptabilité s'associent également. En parallèle, les sociétés fiduciaires se développent et constituent une réelle menace envers la stratégie élitiste des associations de praticiens indépendants.

La première société fiduciaire française est constituée en 1918 « *dans le but de servir l'intérêt général du commerce français. Dès l'année 1918, année de sa création, elle s'est efforcée de faciliter la reprise de l'activité économique que devait entraîner la fin des hostilités.* »¹ Son objet essentiel est « *le contrôle, l'organisation en général notamment des comptabilités commerciales, industrielles, financières et privées* ». Son programme d'action recense les huit missions principales pouvant lui être confiées :

1. *Contrôle en vue de faciliter l'obtention du crédit en banque.* Les commerçants peuvent recourir à un organisme autonome affirmant en toute discrétion la sécurité qui résulte de son examen. La fiduciaire propose une étude en deux temps : l'examen préalable de la situation de l'entreprise qui sollicite du crédit ; le contrôle ultérieur des opérations effectuées et des résultats annoncés par les bénéficiaires du crédit obtenu.
2. *Contrôle pour le compte des commanditaires ou des créanciers d'une entreprise.* Ce type de contrôle peut être prévu dans les statuts de la société en commandite ou dans le contrat de prêt.
3. *Vérifications en vue de donner toute sécurité d'esprit aux administrateurs des sociétés et aux chefs d'entreprise.* La société fiduciaire présente le contrôle comme un élément indispensable à l'entreprise elle-même pour prévenir des fraudes ou des irrégularités et

¹ Société fiduciaire de France, (1922), *Programme d'action, garanties et conditions générales de fonctionnement*. Archives nationales, F 12/8159.

pour garantir le bon fonctionnement des services. C'est un auxiliaire précieux des administrateurs qui ne peuvent exercer une surveillance active de la comptabilité. La fiduciaire propose différents services : une révision annuelle de la comptabilité en fin d'exercice ; des contrôles périodiques ou permanents en cours d'exercice ; des contrôles inopinés : l'examen particulier des opérations effectuées par une succursale.

4. *Mandat de commissaires aux comptes.* Elle estime que les actionnaires et les administrateurs retireraient une plus grande sécurité d'un examen approfondi des comptes effectué par la société fiduciaire.
5. *Examen de comptabilités en vue de cession d'une entreprise, d'apport en société, de fusions de sociétés existantes.*
6. *Organisation et réorganisation de comptabilités.*
7. *Application des dispositions fiscales auxquelles sont assujetties les sociétés commerciales.*
8. *Opérations diverses :* établissement de prix de revient ; détermination des frais généraux et des résultats effectifs d'une affaire ; avis, consultations et conseils techniques ; étude sur la conduite administrative et financière d'une entreprise ; interprétation de contrats ; expertise et arbitrage amiable ; etc.

En garanties pour ses clients, la Société fiduciaire précise qu'elle est une SA au capital non négligeable de 500 000 Frs, que ses collaborateurs agissent au nom et sous la surveillance de la société, et qu'elle recrute son personnel « *parmi les professionnels possédant non seulement la pratique de la comptabilité mais aussi le sens général des affaires.* »

Bien que décriées par les associations de praticiens comptables indépendants en raison du système de délégation mis en place dans les fiduciaires, le travail des experts étant délégué à des subordonnés considérés comme non dignes de confiance, elles sont malgré tout utilisées par les commerçants. Juhliet (1927, p 297) encourage les entreprises de taille moyenne à recourir à leurs services et déplore qu'elles ne soient pas plus souvent sollicitées. « *Celles qui existent en France n'y ont pas pris jusqu'ici un grand développement, sans doute parce que l'industriel français, toujours méfiant et particulariste, refuse de laisser voir ses affaires à des hommes ne faisant pas partie de sa maison, fussent-ils liés par le secret professionnel et d'une honorabilité notoire.* »

Tout comme Reymondin, le sénateur Levy¹ milite en faveur de la reconnaissance des experts comptables. « *Il faut nous faire reconnaître. (...) Voilà la vérité, il faut, par des communications adressées au monde des affaires, au monde de la banque, au monde de la grande industrie, faire comprendre aux chefs qui n'ont pas encore tous le sentiment de la responsabilité qui leur incombe mais qui vont l'éprouver à la lumière des incendies qui ont éclaté, que le comptable n'est pas l'ennemi des administrateurs mais leur meilleur auxiliaire. Il est en même temps le gardien, le défenseur de la probité commerciale. Il convient donc de l'appeler, de réclamer les avis indispensables pour éclairer ceux qui ont la charge de grandes entreprises.* »

Les praticiens indépendants n'obtiennent cependant pas cette reconnaissance du public qui les aurait récompensés de leurs efforts d'autodiscipline et qui aurait renforcé leur stratégie de fermeture sociale. Il faut imposer aux clients une identité collective et le plus simple est de l'obtenir de l'Etat. Avec le brevet d'Etat en 1927, la production d'experts comptables devient un domaine public mais aucun monopole ne leur est accordé, le titre n'est pas protégé. De plus, la loi du 12 mars 1920 accorde aux professions libérales la possibilité de former des syndicats disposant de la possibilité d'agir en justice dans l'intérêt de la profession ou d'exclure les professionnels peu scrupuleux. A l'image de la CECP, des syndicats appelés compagnies sont constitués un peu partout en France par des experts comptables. Ces compagnies se regroupent au sein de la Fédération des compagnies d'experts comptables qui tient un premier congrès en novembre 1923 (Touchelay, 2011, p 85). Delaporte s'oppose à cette distinction entre exercice à titre libéral et exercice à titre salarié de la profession de comptable et souhaite réunir à la fois les professionnels libéraux et salariés. Il devient en 1927 président de l'Union nationale rassemblant 46 groupements différents, alliant à la fois des fédérations d'experts comptables et diverses associations de comptables salariés et libéraux. La CECP s'érige contre ce mélange des genres, l'activité libérale ne devant pas être assimilée à l'activité salariée. En raison de l'utilisation diffuse du titre d'expert comptable non protégé et de la multiplicité des associations de comptables professionnels, la fermeture du champ professionnel apparaît de plus en plus délicate pour la CECP.

Georges Reymondin mène alors une véritable campagne pour que la CECP obtienne un accès privilégié aux missions de commissariat aux comptes. En 1929, il explique que « *la fonction*

¹ Discours de Levy, sénateur, membre de la SCF, lors de la réception du 4/11/1921 pour l'installation du nouveau président de la SCF, Mr Oudin, in *Bulletins de la SCF*, 3^{ème} et 4^{ème} trimestre 1921.

de commissaire aux comptes est essentiellement comptable. Normalement, la personnalité du vérificateur doit donc être indiscutable. Telle est l'opinion exprimée par de nombreuses autorités juridiques et économiques (...). Le faible pourcentage se rapportant aux professionnels de la comptabilité n'a aucun rapport avec le nombre de ces derniers ; car on pourrait dresser une liste de professionnels, cependant qualifiés, qui n'ont jamais été pressentis pour un commissariat, étant donné que les relations, d'une part, et les combinaisons de certains conseils d'administration, d'autre part, passent avant la compétence comptable. En ce qui touche le choix de commissaires-amateurs, c'est-à-dire non professionnels, c'est comme qui dirait une union sacrée (...). Voilà donc un nombre respectable de sociétés, représentant un mouvement de capitaux de plusieurs milliards, dont la gestion est contrôlée par une imposante majorité de braves gens, complètement étrangers à la comptabilité, métier qui exige une longue préparation et une grande pratique des affaires en général. Tous ceux qui sont épris d'ordre et veulent la restauration de la France, méritent d'être écoutés et suivis. Or, ils trouvent véritablement exagéré, que de puissants groupements industriels et financiers, réclament, au nom de la liberté, le droit de continuer à choisir leurs commissaires aux comptes en dehors des professionnels de la comptabilité. » Il ne fait aucun doute pour Georges Reymondin que la vocation même des experts comptables correspond à l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes. En effet la forte technicité des titulaires de ce diplôme alliée à l'honorabilité des membres d'un groupement tel que la CECP sont les clés de voute du commissariat aux comptes. Les qualités essentielles du commissaire : compétence et indépendance, semblent ainsi assurées, la technicité du diplôme garantissant la compétence et l'auto discipline du groupe professionnel garantissant l'indépendance.

La CECP ne souhaite cependant pas obtenir le monopole de l'activité de commissariat aux comptes. Comme le précise Charrier lors du dîner amical de la CECP du 8/12/1932, si la CECP a bien émis le vœu que pour un nombre limité de SA, un des commissaires soit choisi parmi les experts comptables brevetés, la compagnie ne nie pas qu'en certains cas un commissaire non spécialisé dans l'examen des comptabilités peut être utile.

Le chemin restant à parcourir vers la professionnalisation paraît encore long. Malgré les tentatives de la CECP, la seule manière d'être reconnu pour les praticiens comptables est que la réputation qu'ils n'ont pas réussi à construire provienne de la loi.

Section 4. La nécessaire réforme du commissariat aux comptes

L'Etat se voit peu à peu contraint d'intervenir pour répondre à la fois à la demande de moralisation du monde des affaires et à l'inadaptation du droit comptable. Nos voisins européens et notamment les Anglais sont cités en exemple et de nombreux projets de lois voient le jour entre 1920 et 1935.

§ 1 – L'intervention de l'Etat

L'absence de compétence et d'indépendance du commissaire aux comptes entraîne, comme le souligne Berran (1932), des conséquences fâcheuses :

- L'actionnaire n'est pas défendu. Il est possible de trouver des sociétés déposant leur bilan alors que le dernier rapport du commissaire aux comptes mentionnait que la situation était excellente.
- Les administrateurs ne redoutent pas le contrôle des commissaires aux comptes et peuvent se permettre des mouvements d'écritures les plus fantaisistes.
- Les investisseurs et les banquiers ne peuvent avoir confiance dans la sincérité des écritures comptables.
- Les sociétés se développant à l'international sont amenées à compter sur des capitaux étrangers. Or la sincérité des comptes est mise à rude épreuve.
- Beaucoup de bilans s'efforcent de cacher les bénéfices réalisés depuis la loi sur les bénéfices industriels et commerciaux. Les amortissements sont exagérés, les stocks et les créances sont souvent sous estimés.

Au début des années 30, l'intervention du législateur pour réformer l'audit légal¹ est sollicitée par l'opinion publique en quête de moralisation du monde des affaires. Le droit comptable semble en outre inadapté aux pratiques en vigueur.

¹ L'audit légal, comme il est précisé dans l'introduction de cette thèse, fait référence au processus de certification des comptes par un ou plusieurs commissaire(s) aux comptes, nommé(s) par l'assemblée générale des actionnaires, cette certification étant obligatoire par un texte de loi.

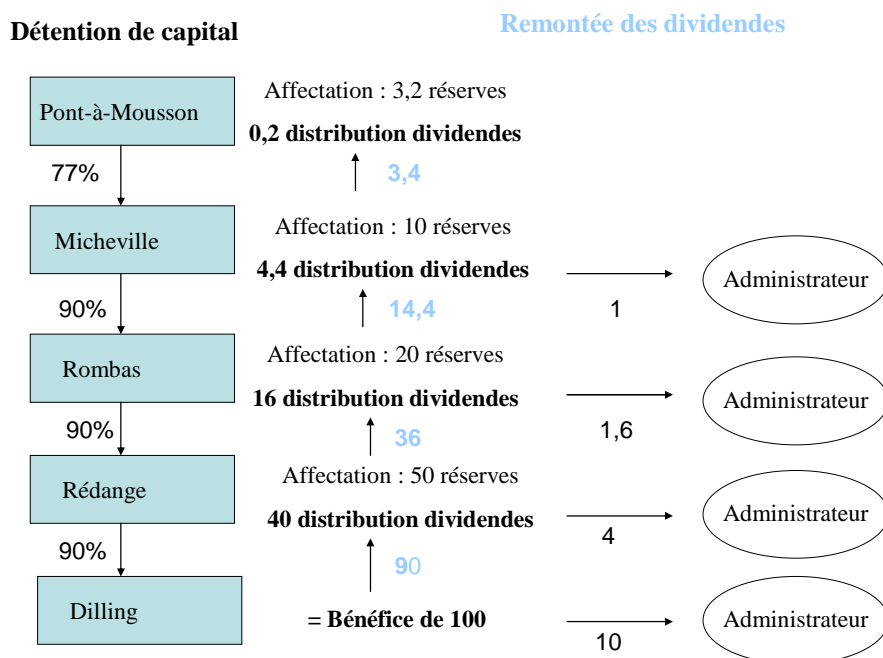
A – Demande de moralisation du monde des affaires

En 1928, le gouvernement Poincaré prend l'initiative. Un comité est créé pour étudier les insuffisances de la loi de 1867, et rédiger une proposition de loi dont fait partie la réforme de l'audit légal (Bocqueraz, 2000, p 259).

Selon Bocqueraz (2000), l'intervention de l'Etat est justifiée par le besoin de protéger les investisseurs. Mais elle semble également avoir pour but de restaurer la confiance du public et de calmer le climat social et politique agité de cette époque. Il y a aux débuts des années 1930 une forte demande de moralisation de la vie économique et politique et la réforme de la loi sur les sociétés y répond en partie. En effet, le scandale Stavisky (Bensadon, 2007) fait couler beaucoup d'encre et renforce le discrédit pesant sur les organes de direction et donc de contrôle et sur le monde politique. De plus, les critiques de la loi de 1867 ne sont plus confinées dans les ministères mais trouvent écho dans la presse et au parlement.

L'action de Bailly, ingénieur des Mines et actionnaire de différentes sociétés minières dont la SA des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson, s'inscrit dans ce mouvement. Il ne cesse de combattre pour la défense des actionnaires. Il dénonce tout d'abord l'oligarchie dirigeant les conseils d'administration des sociétés françaises ainsi que le nombre croissant de filiales créées par les sociétés industrielles qui privent les actionnaires de leur dividende. Bailly (1930) prend ainsi en exemple la société Pont-à-Mousson et décrit le mécanisme de reversement des dividendes entre les filiales et la société mère ayant pour but, selon lui, de spolier les actionnaires (cf. graphique 18). Il n'hésite pas à parler d'escamotage de dividendes

Graphique 18 – Mécanisme de distribution de dividendes entre les filiales et la société mère dans le groupe Pont-à-Mousson



Source : Bailly (1930, p 55)

Ainsi sur les 100 distribués par Dilling, 83,2 sont affectés aux réserves qui serviront à financer de nouvelles participations et donc de nouveaux postes d'administrateurs ; 16,65 reviennent aux administrateurs et cent fois moins aux actionnaires qui reçoivent seulement 0,15 de dividendes. Bailly (1930, p 11) déplore également l'utilisation d'actions à vote plural qui réservent les profits « à une petite minorité oligarchique au détriment de la démocratie capitaliste ». Les pouvoirs en blanc sont également, selon cet auteur, source de la maîtrise des assemblées générales par les conseils d'administration. « *L'actionnaire clairvoyant qui lutte contre les abus des conseils se heurte donc à la majorité des assemblées générales* » (Bailly, 1930, p 25). Le 26 février 1929, Bailly crée la Société Financière de l'Est : la Sofinest sur le modèle des *holdings* ou *investments trusts* anglo-saxons. Ce type de sociétés est peu développé en France alors que ces fonds d'investissements, qui ont pour objet l'étude technique d'affaires déterminées et le placement des capitaux, connaissent un essor considérable en Grande-Bretagne et aux Etats-Unis. Au milieu des années 1928, leurs ressources aux Etats-Unis dépassent 600 millions de dollars, soit plus de 15 milliards de Frs (Bailly, 1930, p 79). La Sofinest est à la fois une coopérative de placements et de défense des

actionnaires. Bailly souhaite d'ailleurs que soit créé au sein de la Sofinest un bureau de propagande pour la défense des actionnaires. Il envisage une action politique, qui se concrétiserait par l'existence, au Sénat ou à la Chambre des députés, d'un groupement parlementaire de défense des actionnaires, comprenant des députés et sénateurs de toutes nuances, à l'exception des communistes. Le bureau de propagande de la Sofinest aurait alors comme objectif de demander à chaque candidat aux prochaines élections législatives d'inscrire à leur programme la défense des actionnaires puis de soutenir ce candidat.

En outre, Bocqueraz (2000) explique que le renforcement de la fiscalité ainsi que la sous capitalisation de l'industrie française peuvent aussi être des motifs de l'intervention de l'Etat qui souhaite augmenter l'apport de flux monétaires vers l'industrie française tout en contrôlant les états financiers des SA. Cependant, ces deux derniers points ne constituent que des hypothèses. Le gouvernement justifie la constitution de comités pour réformer le droit des sociétés commerciales et le commissariat aux comptes uniquement par sa volonté de protéger les investisseurs. Selon Touchelay (2011), ces réformes sont envisagées par le gouvernement en raison notamment de l'insuffisance des ressources procurées par la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, de la multiplication des projets de lois en faveur de la normalisation de la comptabilité privée, de la création du brevet d'Etat d'expert comptable et pour répondre aux différents scandales financiers. Bailly voit d'ailleurs dans le fisc un allié des actionnaires. Il décrit ainsi la situation aux débuts des années 30 : *« un directeur de société peut donc impunément écrire le 28 février – date extrême pour la production de la déclaration – au contrôleur des Contributions directes : « j'ai gagné 100 millions l'année passée », et déclarer à l'assemblée générale des actionnaires du mois d'avril suivant : « les temps sont durs : je n'ai gagné que 10 millions ». Ces artifices bafouent l'actionnaire et le fisc, car ils empêchent la valorisation de l'action et, par suite, l'accroissement de la matière imposable, génératrice de perceptions fiscales plus élevées ».*

Henry Chéron, ministre des Finances, préside alors, en 1929, la commission interministérielle sur la protection de l'épargne. Celle-ci recommande d'obliger les sociétés à déposer leur 1^{er} bilan au greffe du tribunal de commerce puis à établir leurs bilans suivants sur le même modèle. Elle retient le principe du renforcement du droit de contrôle des actionnaires et suggère de choisir au moins un des commissaires parmi les experts comptables brevetés. (Touchelay, 2011).

B – Un droit comptable inadapté aux pratiques

Durant les années 30, c'est toujours le Code de Commerce de 1807 qui fixe les règles relatives à la tenue des comptes. Or, selon Espinadel (1927), si l'administrateur délégué d'une SA se contentait d'exiger de son comptable ce que prescrit la loi, il n'aurait pas grands renseignements pour administrer son affaire.

Selon le Code de 1807, le journal, la copie de lettres et le livre des inventaires sont les seuls documents indispensables pour produire la preuve et renseigner le juge, tant sur la probité et l'ordre du commerçant en cas de contestation, que sur sa gestion et sa situation active et passive dans le cas de faillite. Cependant, il n'est fait aucune mention dans le Code de la manière dont ces trois documents doivent être tenus, de la façon de faire un inventaire ni de la forme que doit prendre le bilan. Or comment contrôler des comptes si aucune norme ne précise la manière de les établir ? D'après Léautey et Guilbault (1903), cette lacune a laissé libre champ *« à l'arbitraire intra et extra comptable, à ses routines, à ses fraudes, à ses abus sans nombre, qui ont causé tant de ruines, fait tant de victimes, couvert tant d'iniquités et perpétué le désordre dans les entreprises en général »*. De plus, l'article 8 exige la tenue d'un livre journal. Or il existe depuis fort longtemps plusieurs livres journaux¹. La division des journaux est devenue, selon Savigny (1914), la 1^{ère} règle comptable des commerçants. La loi de 1807 paraît totalement inadaptée aux pratiques de l'époque. Savigny cite d'ailleurs Léautey : *« la loi de 1807 est caduque, elle est contredite par la jurisprudence de chaque jour, elle est inapplicable et inappliquée, elle couvre la fraude et le dol, elle encourage les ignorants et les incapables dans leurs errements routiniers, elle est en contradiction avec la science, elle sanctionne une pratique malhonnête et irrationnelle, enfin elle est en désaccord avec l'enseignement que donnent nos Ecoles supérieures de commerce, nos Ecoles pratiques de commerce et d'industrie et nos Ecoles primaires supérieures. Caveant consules. »*

Les lois fiscales des années 20 renforcent l'importance de la comptabilité. En effet, selon l'article 32 de la loi budgétaire du 31 juillet 1920 et l'arrêt des chambres réunies du 9 mars 1927, tout commerçant dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 000 Francs par an est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor, ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de

¹ Les articles V et VI de l'ordonnance Colbert de 1673 font référence *« aux livres journaux »*.

Commerce, ainsi que tous les livres et documents, pièces de recettes et de dépenses. Or aucune règle précise n'existe pour l'établissement des bilans commerciaux.

Dès 1921, Fleury Ravarin rédige un projet de loi relative à l'établissement du bilan dans les sociétés par actions et propose un système de réglementation modéré du bilan. Il prend d'ailleurs contact avec la CECP pour améliorer son projet, effort salué par Reymondin.

Une lourde tâche attend donc l'Etat : réformer le contrôle et l'objet du contrôle afin de garantir aux investisseurs la fiabilité des informations financières qui leur sont communiquées par les administrateurs. Pour cela, son regard se porte sur le droit étranger relatif à la mise en œuvre du contrôle des comptes et sur un grand nombre de projets de lois déposés entre 1920 et 1935.

§ 2 – Qu'en est-il chez nos voisins européens ?

Dès la seconde moitié du XIX^e, le développement économique et le progrès industriel nécessitent dans toute l'Europe la réunion de capitaux qu'un groupe réduit d'associés ne pourrait apporter. On assiste alors à la libéralisation de la création des sociétés de capitaux à responsabilité limitée et à la mise en œuvre d'une fonction de contrôleur des comptes pour ces nouvelles sociétés. L'exercice du contrôle des comptes devrait s'appuyer sur des professionnels comptables indépendants et compétents et, dès la fin du XIX^e, les associations de professionnels comptables se développent dans les différents pays européens, à l'instar des groupements français que sont la SCF, la CECP ou bien encore la Fédération des compagnies d'experts comptables. Ce principe de contrôle des comptes mis en place en Europe dès la fin du XIX^e est remis en cause par la crise de 1929, qui jette le discrédit sur les pratiques de vérifications comptables existantes. L'Angleterre, dès 1929, puis l'Allemagne, en 1931, prennent de nouvelles mesures que le comité français créé pour réformer la loi sur les sociétés commerciales et notamment le contrôle des comptes ne manquera pas d'étudier.

L'accent est mis dans cette section sur le modèle anglais car très souvent cité en exemple par les experts comptables français. Cependant il est également important de se tourner vers l'Allemagne et la Belgique, deux proches voisins, et d'étudier le dispositif de contrôle mis en œuvre dans ces deux pays.

A – Le modèle britannique cité en exemple

Dès 1856, puis en 1862, les *Company Act* rendent libres la création des sociétés de capitaux à responsabilité limitée. La nomination d'auditeurs n'est pas encore imposée par la loi. Elle le sera en 1900 par le *Company Act* rendant obligatoire la présence d'au moins un auditeur pour les sociétés de capitaux.

Dès 1870 se forment à Londres et à Liverpool des associations de professionnels comptables, puis dans la ville de Manchester en 1871. En 1872 les professionnels comptables créent également à Londres un organisme national ouvrant ses portes à la province : *The society of accountants in England* (SAE). La ville de Sheffield voit également naître sa propre association de professionnels comptables en 1877. Ces cinq organismes fixent leurs propres barrières à l'entrée en exigeant pour leurs membres une certaine expérience professionnelle et l'obtention d'un examen. Les candidats doivent également être soit parrainés par un ou plusieurs membres actuels, soit élus lors de l'assemblée générale de l'association par les autres membres (Anderson *et alii*, 2005b). A cette époque, la profession de comptable jouit en Angleterre d'une excellente réputation. Il suffit de reprendre la correspondance de Walter Scott pour apprécier la situation du professionnel comptable britannique. Il écrit en effet en 1820 : « *Si mon neveu est sérieux, prudent ; s'il a le goût d'une vie sédentaire et d'occupations paisibles ; si, en même temps, il est versé dans les sciences mathématiques, ou a des dispositions pour en étudier les parties les plus ardues, il ne pourrait trouver meilleure voie que celle de comptable. C'est une profession hautement respectable et dans laquelle, s'il est attentif et diligent, grâce aux appuis que je pourrais lui donner, il doit réussir.* » En 1880, *the Institute of Accountants* (Londres), *the Incorporated Society of Liverpool Accountants*, *the SAE*, *the Manchester Institute of Accountants* et *the Sheffield Institute of Accountants* se réunissent pour constituer par charte royale l'*Institute of Chartered Accountant of England and Wales* (ICAEW).

La toute jeune institution britannique cherche alors à définir la profession de *chartered accountant* et impose deux pré requis à l'entrée dans ce corps professionnel hautement qualifié : une longue expérience professionnelle et la réussite d'examens appropriés (Anderson *et alii*, 2005b). L'ICAEW cherche en effet à créer un label à travers le titre de *chartered accountant* pour distinguer les véritables professionnels comptables des autres. L'activité des *chartered accountants* comprend trois principaux domaines : les travaux en

comptabilité incluant l'enregistrement dans les livres de l'entreprise, l'installation d'un système comptable, l'audit des rapports financiers ; les travaux liés aux litiges, défaillances et banqueroute ; les travaux d'évaluation. Joseph Saffery, président de l'ICAEW, explique que le *chartered accountant* est une sorte de greffier des naissances, mariages et morts de toutes les sortes d'entreprises commerciales.¹ La charte royale prescrit par ailleurs cinq années de stage professionnel qui permettent aux stagiaires de mettre en application leurs connaissances et de renforcer leur compétence. Cet apprentissage revêt une fonction de filtre très importante. Le candidat doit en effet trouver un membre de l'Institut qui accepte de le prendre en stage pendant une longue période et doit payer à ce dernier une indemnité qui représente le prix de l'apprentissage. Son montant varie selon chaque cas et le standing de la compagnie accueillant le stagiaire. De plus, aucune rémunération n'est accordée au stagiaire pendant sa formation. Enfin, l'ICAEW crée un système d'examen en trois étapes : un examen préliminaire, un examen intermédiaire et un examen final (Anderson *et alii*, 2005b). L'examen préliminaire a pour objectif de tester les connaissances générales des candidats, de vérifier si les candidats ont l'éducation adéquate pour entrer dans la profession.² Suite à cet examen, les futurs *chartered accountants*, âgés d'au moins 16 ans, peuvent débiter leur stage professionnel. A mi chemin de l'apprentissage intervient l'examen intermédiaire³ puis, en fin de stage, l'examen final.⁴ La longueur du stage professionnel, le versement habituel d'une indemnité au maître de stage, l'absence générale de salaire, les exigences en termes d'éducation amènent à restreindre l'entrée de l'ICAEW aux candidats aisés et bien éduqués. Il convient aussi de renforcer la confiance que peuvent avoir les clients dans leur comptable. En effet, un des moyens de minimiser la tentation pour le comptable de détourner les fonds de son client est de s'assurer que lui-même est en excellente santé financière. La combinaison d'un stage supervisé et d'examens obligatoires est appréciée par le marché car déjà existante dans les organisations professionnelles comptables écossaises⁵. Ce système tripartite d'examen mis en place par l'ICAEW met malgré tout en échec un tiers des candidats à

¹ Cité par Anderson *et alii* (2005a), p.534, *The Accountant*, 11/10/1890.

² Sujets de cet examen préliminaire : composition en anglais, arithmétique, algèbre, géographie, histoire de l'Angleterre, latin et au choix deux sujets parmi les suivants dont au moins une langue : latin ou grec ancien, français, allemand, physique, chimie, physiologie animale, électricité, magnétisme, lumière et chaleur, géologie, mathématiques supérieures.

³ Il est interrogé notamment sur la comptabilité, l'audit des états financiers et les principes généraux du droit commercial.

⁴ Cet examen final porte sur la vérification des comptes, la science financière en général, les lois fiscales, les risques de change, le droit des sociétés, la loi sur les faillites, le droit commercial et la loi sur les arbitrages.

⁵ 1853 : Society of accountants à Edimbourg – 1853 : Institute of accountants and actuaries à Glasgow – 1866 : Society of accountants à Aberdeen. Ces trois associations exigent pour leurs membres un haut niveau de compétences validé par un apprentissage de cinq années et un examen. Dès 1892, ces trois associations forment un comité conjoint pour examiner les candidatures.

l'examen final (Anderson *et alii*, 2005b). Le cursus du futur *chartered accountant* est un parcours long et difficile, plus élitiste encore que celui qui mène à l'obtention du brevet d'Etat d'expert comptable en France, avec une réelle importance accordée à la vérification des comptes, et ce, dès l'examen intermédiaire. Il faut attendre en France l'examen final pour que soit abordée cette thématique.

Néanmoins, de nombreux professionnels comptables trouvent les exigences de l'ICAEW trop restrictives, en particulier le stage professionnel de cinq ans, et trop onéreuses car nécessitant le versement d'une indemnité rémunérant le privilège de servir son maître d'apprentissage. Ils fondent en 1885 un organisme concurrent, *the Society of Incorporated Accountants and Auditors*, qui définit de manière plus large que l'ICAEW les pratiques professionnelles acceptables pour ses membres et adopte un système d'examen et d'admission propre. Pour être membre de la SIA, il faut soit passer avec succès les examens prescrits par le règlement de l'association dès 1887 et comparables à ceux de l'ICAEW, soit suivre un stage professionnel de deux ans à condition de posséder un diplôme universitaire, soit suivre un stage de cinq ans en tant qu'apprenti, soit justifier d'une pratique professionnelle de 9 ans auprès d'une entreprise déjà établie de *chartered* ou d'*incorporated accountants*. En réponse, l'ICAEW met en place en 1893 un nouveau chemin d'accès sans examen. Malgré les risques de ternir l'image de l'Institut, ses dirigeants veulent faciliter l'admission de certains praticiens dont l'entrée était refusée sous les conditions initiales et valorisent ainsi l'expérience professionnelle. La profession d'auditeur peut donc s'appuyer en Angleterre principalement sur ces deux associations de professionnels comptables prestigieuses, mettant en valeur l'expérience professionnelle ainsi qu'un niveau élevé d'éducation.

Alors qu'aucune condition de nomination n'est inscrite dans la loi, l'audit des comptes est généralement effectué par un professionnel comptable. En effet, sur un échantillon de 950 unités tiré sur la population des 1100 sociétés cotées en 1886, 98% des sociétés sont auditées et 75% le sont par un professionnel de la comptabilité.¹ Pour 600 sociétés, il s'agit d'un membre de l'ICAEW. Le monde des affaires reconnaît la qualité des prestations effectuées par ces professionnels. Les auditeurs britanniques ont su gagner leur réputation sur le marché avant de la voir confirmée par l'octroi de privilèges. Nous pouvons d'ailleurs citer parmi les premiers présidents de l'ICAEW des personnalités encore célèbres aujourd'hui dans le monde de l'audit. A. Cooper, F. Whinney, W.W Deloitte, E. Waterhouse sont en effet parmi les

¹ Ramirez (2005). Citation p 212 d'une étude d'Anderson *et alii* (1996) « a study of the quoted company audit market in 1886 ».

fondateurs des plus grands cabinets d'audit anglo-saxons. Nous retrouvons par ailleurs les *chartered accountants* dans des fonctions exercées en dehors de la pratique libérale. Ainsi, en 1911, 50% des membres du conseil de l'ICAEW sont à la direction d'une entreprise. (Anderson *et alii*, 2005a). C'est le début d'une tendance qui, s'accéléralant entre les deux guerres, culmine dans la seconde moitié du XX^e où la qualification de *chartered accountant* devient celle la plus communément rencontrée dans les conseils d'administration des entreprises du Royaume-Uni. L'Etat semble également avoir contribué à susciter la considération dont les *chartered accountants* jouissent en Angleterre. En effet, le gouvernement n'hésite pas à faire appel aux experts comptables durant la guerre pour établir les prix de revient des denrées alimentaires, surveiller les marchés, réglementer l'activité des manufactures, contrôler les stocks et examiner la comptabilité des commerçants et industriels. La reconnaissance de l'Etat sur le travail effectué et les économies réalisées conduira l'affectation des *chartered accountants* à de hautes fonctions. La presse britannique soutient elle aussi la profession. Nous pouvons lire en substance dans *The Accountant* en 1896 que l'opinion publique commence à comprendre que la profession de comptable est non seulement utile mais d'une absolue et importante nécessité dans le monde des affaires¹. Ceci s'explique notamment par la position financière très forte de Londres. Comme le relève Markus (1997), les dépôts bancaires s'élèvent au 31/12/1872 à 120 000 millions de Livres à Londres contre 40 millions pour New York en février 1873, 13 millions pour Paris en février 1873 et seulement 8 millions pour l'Allemagne en janvier 1873. Ainsi l'aspect imposant des hôtels particuliers, dans lesquels sont domiciliés l'ICAEW et la SIA, souligne, selon Reymondin (1928), « *la place considérable prise par les confrères anglais dans les affaires publiques et privées* ».

La crise de 1929 conduit le législateur à intervenir par le *Company Act* de 1929, qui impose aux sociétés anglaises de tenir des livres de comptabilité, devant mentionner les recettes et les dépenses, les ventes et les achats, l'actif et le passif. Montsarrat (1939) précise que ces sociétés doivent soumettre à leurs actionnaires tous les ans un bilan et un compte de pertes et profits. Il n'existe pas de bilan type mais la loi comporte des indications précises sur les postes devant figurer au bilan. L'obligation pour les sociétés de capitaux à responsabilité limitée de nommer un ou plusieurs auditeurs est maintenue. Les auditeurs peuvent être

¹ Anderson *et alii* (2005b) « The mind of the public is beginning to get settled down in the opinion that the profession of an accountant (...) is not only a useful one, but one of importance and absolute necessity to the commercial world generally. »

désignés d'abord par le conseil mais leur nomination doit être ratifiée par l'assemblée générale. Leur mandat doit être renouvelé tous les ans mais aucune autre personne que l'auditeur en fonction ne peut se présenter pour l'exercice en cours, à moins qu'un associé ait fait connaître son intention de proposer une autre personne au moins quinze jours avant la réunion de l'assemblée. La loi renforce par ailleurs l'indépendance du commissaire aux comptes par l'existence d'incompatibilités : ne peuvent être commissaires aux comptes d'une société ni ses administrateurs, ni un employé de la dite société, ni un associé ou un employé au service d'un administrateur. Une personne morale ne peut être commissaire aux comptes.

Les auditeurs doivent alors rédiger un rapport qui précise s'ils ont obtenu tous les renseignements et toutes les explications nécessaires qu'ils ont demandé ; si, à leur avis, le bilan qui fait l'objet du rapport est établi de manière à refléter vraiment et correctement la situation sociale d'après les renseignements les plus sérieux et les explications qu'ils ont pu obtenir et ainsi qu'il ressort des livres de la société. Ces auditeurs ne s'immiscent pas dans la gestion de la société mais ils doivent apposer leur certification sur le bilan.

Les auditeurs ont un droit de contrôle permanent. Ils ont accès à tout moment à la comptabilité, aux archives de la société et sont en droit de demander tous renseignements qu'ils jugent opportuns. La loi ne précise pas la nature des vérifications à effectuer, ni leur fréquence. Il y a avant tout une conformité aux usages, à ce que la bonne foi et un soin raisonnable, le fameux *reasonable care* anglais, commandent. La jurisprudence anglaise utilise cette notion de *reasonable care* pour apprécier si les auditeurs ont manqué ou non à leurs devoirs et reste généralement en deçà des obligations que se reconnaissent les professionnels de l'audit.

Il n'existe dans la nouvelle loi anglaise aucune condition de nomination, mise à part les critères d'incompatibilités. Cependant la grande majorité des sociétés britanniques désignent un professionnel de l'audit pour cette mission de contrôle légal des comptes. Les auditeurs sont ainsi pour la plupart membres d'un groupement corporatif dont les plus importants sont l'ICAEW (environ 12000 membres dans les années 30, selon Montsarrat (1939), divisés entre *Associates* et *Fellows*) et *the Society of Incorporated Accountants and Auditors* (environ 6 400 membres en 1936). Le monde des affaires reconnaît le prestige et la qualité des prestations effectuées par ces professionnels et apprécie un contrôle sécurisant et efficace. La rémunération des auditeurs britanniques est d'ailleurs beaucoup plus élevée que celle des commissaires français. La loi anglaise, plutôt que de donner une définition rigoureuse du rôle de l'auditeur, s'appuie sur des principes et surtout sur une corporation apte à créer des

traditions, à les maintenir et à les faire évoluer selon les progrès de la science économique, juridique et comptable.

Il faut également noter, selon Ramirez (2005), que dès sa naissance, la profession est porteuse du modèle de la grande firme. Il n'existe pas de contradiction apparente entre l'ambition commerciale et la quête de respectabilité. Les comptables anglais s'associent et de puissantes organisations, comprenant cinq ou six *chartered* et des dizaines voire des centaines de collaborateurs et stagiaires, étendent leur activité sur le monde entier.¹

En France, la constitution d'un corps de comptables assermentés, analogues à celui des *chartered accountants* britanniques, est souhaitée à la fois par les professionnels comptables mais également par certains politiques et le prestige de ces institutions d'Outre Manche est admiré et convoité. En 1921, une instruction du ministre du Commerce et de l'Industrie aux présidents des banques populaires précise que « *le contrôle rigoureux exercé sur les sociétés anglaises dans leur propre sein, par les chartered accountants, n'est pas sans avoir déterminé, pour une large part, le crédit mondial dont jouissent les banques d'Outre Manche et l'affluence des dépôts qui leur sont confiés.* »² Le sénateur Levy, membre de la SCF, explique que « *le ministère des chartered accountants est, comme vous le savez, facultatif, ce qui n'empêche que grâce à leur compétence, leur indépendance et à leur discipline, 90 sur 100 des sociétés font vérifier leurs comptes par les chartered accountants. Je voudrais arriver à un résultat semblable en France.* »³ En 1927, Chastanet, auteur d'un projet de loi sur la réforme du commissariat aux comptes, interpelle ainsi Raymond Poincaré, alors président du Conseil. « *Messieurs, je suis persuadé que nous tomberons tous d'accord. Nul n'ignore que, trop souvent, les commissaires aux apports, au moment de la création des sociétés et les commissaires aux comptes, par la suite, sont des hommes de paille à la solde des fondateurs. Je demande qu'à la place de ces hommes de paille, on choisisse des hommes du métier, des experts comptables agréés. C'est un corps qu'il faudra créer en l'entourant de certaines garanties. Cela est d'autant moins difficile que l'organisme en question existe déjà en Angleterre, notamment, et qu'il fonctionne à la satisfaction de tous. Nous réclamons donc que, pour la réglementation des bilans, on emploie des experts comptables.* »

¹ Masson (1936) cite en exemple Price Waterhouse.

² Cité par Reymondin (1928), chapitre 11 « le contrôle comptable des sociétés et des banques ».

³ *Bulletins de la SCF*, 3^{ème} et 4^{ème} trimestre 1921, discours de M. Raphaël Georges Levy, le 4 novembre 1921, pour l'installation du nouveau président de la SCF, M. Adrien Oudin. Levy était alors président de la CECF.

B – Le Wirtschaftsprüfer allemand

L'Allemagne modifie également dans cette seconde moitié du XIX^e la loi sur les sociétés commerciales et le contrôle des comptes. 1861 est en effet marquée par la première loi sur les sociétés commerciales : l'*Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch*. La gouvernance des sociétés s'organise autour de l'assemblée générale, du *Vorstand* (le directoire) et de l'*Aufsichtsrat* (le conseil de surveillance), responsable du contrôle de la gestion et de l'audit des comptes. Selon Dahlgren et Nilsson (2008), l'intention du législateur est ici de protéger les actionnaires par une supervision continue. En 1870, le conseil de surveillance devient obligatoire et parmi ses attributions figure l'examen des comptes annuels. Pour ce faire, le conseil de surveillance a la possibilité de se faire assister par un expert. Cependant, l'étendue et la portée de l'examen des comptes ne sont pas clairement précisées dans la loi. La seule règle générale fixée est la correspondance entre l'enregistrement comptable dans les livres et les états financiers.

Quels sont les auditeurs pouvant assister l'*Aufsichtsrat* dans sa mission de contrôle des comptes ? La première législation sur le contrôle des comptes date en Allemagne de 1753. L'ordonnance de Hambourg rend obligatoire la présence d'un *comptable de la faillite* dans les procédures de banqueroute. Les *Faillitenbuchhalter*, sorte de contrôleurs des comptes des faillis, devaient indiquer suite à un examen rigoureux quelle était l'origine de la banqueroute : le manque de soin ou la malchance. Jusqu'en 1880, il n'existe pas de réelle évolution législative concernant les auditeurs mais le Parlement a la faculté de demander le témoignage sous serment d'experts en comptabilité, assermentés par le tribunal et référencés comme *Beeidete Bücherrevisoren*¹. En 1887, 1888 et 1889, les villes de Lübeck, Hambourg et Brême votent des lois autorisant la nomination de contrôleurs agréés par les chambres de commerce locales. Puis, cette délégation d'agrément est accordée en 1900, par une modification de la *Reichsgewerbeordnung*, aux chambres de commerce dans tous les *Länder*. La loi allemande rend donc obligatoire le contrôle des comptes par l'*Aufsichtsrat* et donne la faculté à ce conseil de surveillance de se faire assister par des experts en comptabilité, qui peuvent être recrutés parmi les contrôleurs agréés par les chambres de commerce.

L'Allemagne voit aussi se créer à la fin du XIX^e une première association de professionnels comptables ; l'association des contrôleurs de comptes berlinois, *Berliner Bücherrevisoren*, est

¹ Contrôleur de compte agréé.

fondée en 1896 (Markus, 1997). Pour rappel, la loi fédérale autorise en 1900 les chambres de commerce des différents *Länder* à agréer les auditeurs. L'association berlinoise souhaite alors s'étendre à tout le pays et devient der *Verband Deutscher Bücherrevisoren* (association allemande des contrôleurs de comptes). Les candidats au VDB doivent disposer de compétences à la fois professionnelles (savoir faire) et personnelles (savoir être). Le VDB souhaite mettre en place les mêmes standards que ceux exigés par les chambres de commerce pour l'agrément mais il est difficile d'unifier les conditions d'admission de chaque association locale. Le VDB devient alors très restrictif sur ses conditions de recrutement. Dès 1913, les membres sont soit des réviseurs assermentés ayant obtenu l'examen d'agrément, soit des universitaires. Le VDB crée également un conseil d'honneur destiné à juger les manquements aux devoirs professionnels et à la déontologie de l'association par ses membres. A côté de cette pratique individuelle de l'audit et de l'expertise comptable, se développe en Allemagne dès 1900 une pratique sous forme de sociétés. Les sociétés fiduciaires se développent et leurs activités incluent l'examen des états financiers, le conseil en comptabilité et fiscalité, la gestion des actifs. Ces sociétés sont fortement controversées car l'expertise comptable est perçue comme une pratique libérale exercée par un individu et non par une entreprise. De plus, la plupart de ces sociétés fiduciaires sont détenues par les banques et les membres du VDB évoquent leur manque d'indépendance. Ces sociétés fiduciaires se regroupent pour les unes dans l'association allemande des sociétés fiduciaires et de contrôle (*Verband Deutscher Treuhand-und Revisionsgesellschaft*) et pour les autres, qui sont contrôlées par les banques, dans la *Federation* (*Reichsbund Deutscher Treuhand-Aktiengesellschaft*). La constitution d'une profession spécialisée est donc plus tardive en Allemagne qu'en Angleterre et le contrôle des comptes s'appuie sur des professionnels dont les qualifications semblent hétérogènes : il n'existe pas de réelle uniformité entre les *Länder*, certaines chambres de commerce continuant, selon Ramdohr (1939), après la Première guerre mondiale, à agréer des réviseurs sans examen préalable ; il existe de plus une disparité entre la pratique de l'audit et de l'expertise comptable par des praticiens individuels et par les grandes sociétés fiduciaires.

Cependant, les membres du VDB et les sociétés fiduciaires interviennent rarement dans l'examen des comptes annuels (Markus, 1997). Si des contrôleurs interviennent de manière obligatoire en cas d'existence d'apports en nature ou d'avantages particuliers, leur présence est facultative pendant la vie de la société (Masson, 1936). Le contrôle est donc essentiellement en Allemagne un contrôle interne exercé par l'*Aufsichtsrat*. L'*Aufsichtsrat* doit se renseigner sur la bonne marche des affaires. Il peut examiner les livres, vérifier le

montant de la caisse et des existants. Il doit examiner les comptes annuels, les bilans et les propositions de répartition des bénéfices et présenter à ce sujet un rapport à l'assemblée générale des actionnaires. Il participe à la fois d'un organe de contrôle et d'un organe d'administration.

La crise de 1929 provoque une remise en cause du système de contrôle existant. En 1931 un nouveau personnage fait son entrée dans le droit allemand : le *Bilanzprüfer*. Sa mission de contrôle est temporaire, la mission permanente étant laissée aux mains de l'*Aufsichtsrat*, mais la loi précise des conditions d'éligibilité et pose des critères d'incompatibilités. Les comptes de fin d'année et le rapport du *Vorstand*, qui doit expliquer les comptes de clôture de l'exercice, porter sur les relations avec les sociétés filiales, les ententes syndicales, indiquer les engagements non portés au bilan et préciser le montant total des sommes versées aux membres du *Vorstand* et de l'*Aufsichtsrat*, sont obligatoirement examinés par un ou plusieurs contrôleurs du bilan (Masson, 1936). Ces contrôleurs sont désignés par l'assemblée générale des actionnaires avant l'expiration de chaque exercice.

Le rapport des contrôleurs est soumis à l'*Aufsichtsrat*. Ce dernier apprécie les critiques éventuelles formulées par les contrôleurs et doit faire savoir à l'assemblée générale par quels contrôleurs a été effectué le contrôle du bilan et si, ceux-ci, dans leur rapport, ont formulé des remarques significatives.

La déclaration annexe des contrôleurs, qui doit obligatoirement être jointe au bilan et donc diffusée aux actionnaires, doit indiquer si la comptabilité, les comptes de fin d'exercice et le rapport du *Vorstand* sont conformes à la loi. Tout n'est donc pas porté à la connaissance des actionnaires et donc des tiers mais ils peuvent savoir ainsi si les comptes présentés sont réguliers.

La loi de 1931 pose des critères de recrutement à la fonction de *Bilanzprüfer*. Ne peuvent être désignées comme contrôleur de bilan que les personnes qui possèdent des connaissances et une expérience suffisantes en comptabilité, les sociétés fiduciaires dont l'un des membres, l'un des administrateurs ou l'un des directeurs au moins possède les qualités visées au point précédent. Les fonctions de contrôleur ne peuvent être remplies que par les personnes officiellement désignées comme experts économiques (*Wirtschaftsprüfer*) ou par les sociétés fiduciaires inscrites dans la liste des sociétés exerçant l'activité d'expert économique, liste tenue par l'office central pour les experts économiques (Masson, 1936). La loi met également en place des incompatibilités à l'exercice de cette fonction. Les membres du *Vorstand* et de

l'*Aufsichtsrat*, les employés de la société ne peuvent être désignés comme contrôleur pas plus que les personnes sur l'activité desquelles la société contrôlée exerce une influence déterminante.

Quant aux moyens d'investigation, le *Vorstand* doit donner aux contrôleurs de bilan la faculté de prendre connaissance de tous les livres et documents d'affaires de la société, de vérifier les existants en caisse ainsi que les existants en valeurs et marchandises. Les contrôleurs peuvent demander au *Vorstand* tous les éclaircissements et justifications qu'exige l'accomplissement consciencieux de la mission de contrôle qui leur incombe.

La création en 1932 de l'Institut des experts économiques est parallèle à l'institution du contrôle obligatoire. Les candidats doivent être domiciliés en Allemagne, ils doivent être âgés de plus de 30 ans et justifier de 6 ans de pratique (dont 3 plus particulièrement dans le domaine comptable). Le candidat admis à se présenter à l'examen subit devant la commission d'examen régionale un ensemble d'épreuves :

- a. Un travail écrit, rédigé chez lui dans un délai de 8 semaines
- b. Deux examens écrits surveillés (révision comptable, organisation, droit fiscal, commercial ...)
- c. Un examen oral

Le *Wirtschaftsprüfer* doit alors prêter serment « *de remplir consciencieusement et impartialement les fonctions d'expert économique officiellement désigné, de garder le secret professionnel, et de donner consciencieusement et impartialement les avis qui lui seront demandés.* » Cela équivaut à une nomination d'Etat donnant compétence sur tout le territoire du Reich. Les experts économiques sont placés sous la surveillance de la Chambre de commerce et d'industrie de leur domicile et peuvent être révoqués par l'autorité qui les a désignés lorsque la commission compétente déclare qu'ils ont cessé d'avoir les qualités requises pour l'exercice de leurs fonctions.

Le *Wirtschaftsprüfer* doit exercer cette activité à titre principal : il ne peut être ni commerçant ni employé dans une affaire quelconque, ni membre d'un *Vorstand* (sauf dans une fiduciaire), ni fonctionnaire, mais il peut exercer à titre accessoire une profession libérale : avocat, notaire, ingénieur, etc.

Selon Masson (1936), l'intrusion des sociétés fiduciaires dans le contrôle des bilans est rendue moins dangereuse par l'obligation qui leur est faite d'avoir l'un des membres de la direction titulaire du diplôme de *Wirtschaftsprüfer* et par la mise en œuvre de certaines règles restrictives d'admission et de fonctionnement. En effet, les sociétés fiduciaires peuvent être inscrites comme *Wirtschaftsprüfer* dès lors que l'un de leurs administrateurs est *Wirtschaftsprüfer*. Si la société fiduciaire emploie plus de 6 réviseurs, elle doit employer un *Wirtschaftsprüfer* de plus.

Au 1^{er} janvier 1933, le nombre de *Wirtschaftsprüfer* est relativement faible (environ 600 dont 78 sociétés). Ils sont pour la plupart de formation comptable mais le nombre d'experts diplômés de l'université augmente.

C – Le commissaire belge

La Belgique, dans cette seconde moitié du XIX^e, tout comme ses voisins européens, promulgue une nouvelle loi sur les sociétés commerciales. La loi de 1873 introduit en effet pour les sociétés à responsabilité limitée l'obligation de publier des états financiers contrôlés (de Beelde, 2002, p 450). Elle rend obligatoire la présence d'un conseil de surveillance, composé d'un ou plusieurs commissaires, chargés de rendre compte de manière indépendante aux actionnaires de la gestion de l'entreprise. En effet, l'article 55 de la loi belge du 18 mai 1873 précise la mission des commissaires. Ceux-ci « *ont un droit illimité de surveillance et de contrôle sur toutes les opérations de la société. Ils peuvent prendre connaissance, sans déplacement, des livres, de la correspondance, des procès verbaux et généralement de toutes les écritures de la société. Il leur est remis chaque semestre, par l'administration, un état résumant la situation active et passive. Les commissaires doivent soumettre à l'assemblée générale le résultat de leur mission avec les propositions qu'ils croient convenables et lui faire connaître le mode d'après lequel ils ont contrôlé les inventaires. L'étendue et les effets de leur responsabilité sont déterminés d'après les règles générales du mandat.* »¹ Nous sommes ici très proches des pratiques observées en France dans les SA autorisées dont les statuts prévoyaient la nomination de censeurs avec un droit de surveillance illimité et portant sur toutes les opérations de l'entreprise. Les commissaires doivent rendre compte de leur examen à l'assemblée générale des actionnaires et peuvent émettre toutes suggestions qu'ils considèrent appropriées. Nommés par l'assemblée générale des actionnaires, ils disposent

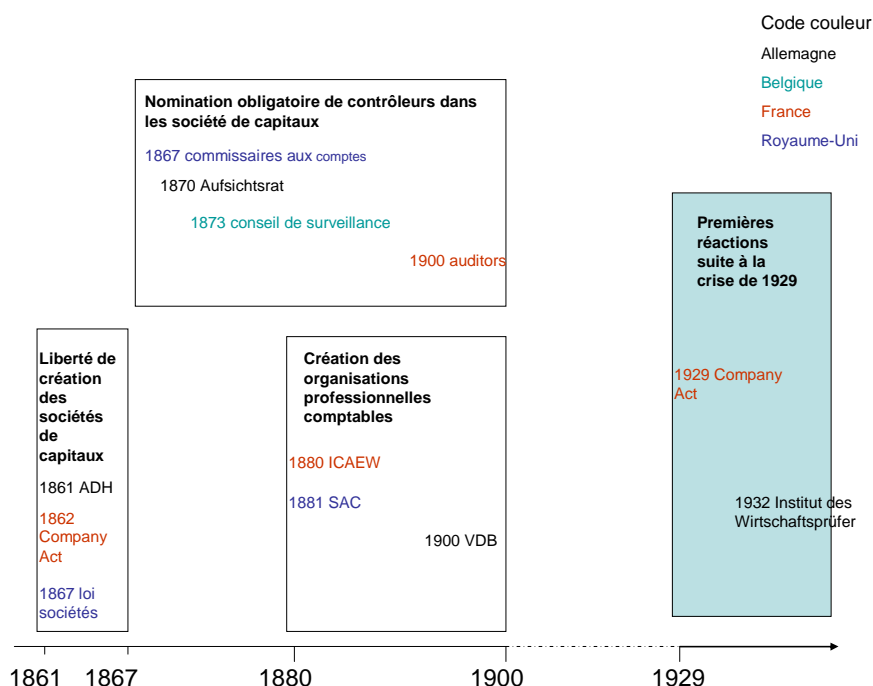
¹ Archives nationales, F 12/6834 B.

d'un mandat dont la durée ne peut excéder 6 ans. Leurs émoluments, fixés par l'assemblée générale, ne peuvent excéder le tiers de ceux des administrateurs. Néanmoins, leur activité ne doit pas entraver la gestion de l'entreprise et aucun critère d'éligibilité à la fonction de commissaire n'est requis.

On note également à la fin du XIX^e l'apparition d'une première association de professionnels comptables avec, en 1896, la formation de la chambre belge de comptables de Liège. Les experts comptables fournissent des prestations de services en comptabilité, en tenue de livres comptables. Au début de la Seconde guerre mondiale, on compte environ 25 associations de comptables en Belgique. Cependant, en l'absence de réglementation concernant les qualifications des commissaires dont la nomination est obligatoire depuis la loi de 1873, de Beelde (2002) constate que les experts comptables demeurent minoritaires parmi les commissaires et n'observe pas la création d'un groupe identifié d'auditeurs professionnels.

Ces diverses pratiques observées chez nos voisins européens (cf. graphique 19) ont sans doute inspiré les auteurs des nombreux projets de loi sur le contrôle des comptes des SA, publiés entre 1920 et 1935.

Graphique 19 – Principales dates concernant le contrôle des comptes en France, Royaume-Uni, Allemagne et Belgique (1860-1932)



§ 3 – De nombreux projets de lois : vers la réforme du commissariat aux comptes

Entre 1920 et 1935, de nombreux projets de lois sont déposés pour répondre notamment¹ aux critiques formulées à l'encontre des pratiques existantes de contrôle des comptes. Selon Granger (1951, p 64), tous ces projets de réforme du contrôle se fondent sur le fait que les abus causés par le fonctionnement des sociétés par actions proviennent de la possibilité pour les dirigeants sociaux de tromper les actionnaires sur la situation véritable de la société, en particulier par un aménagement habile de la comptabilité et du bilan. « *Tous cherchent un remède dans l'organisation plus stricte du contrôle.* » Pour améliorer l'indépendance des commissaires vis-à-vis des administrateurs et augmenter le niveau requis pour les commissaires en techniques comptables, certains projets visent à fixer certaines conditions de recrutement du commissaire, soit en restreignant le choix du commissaire à une liste de commissaires assermentés, soit en imposant de nommer un commissaire parmi les professionnels comptables ou bien encore en créant des incompatibilités à l'exercice de cette

¹ Ces différents projets de lois portent également sur la question de l'unification des bilans et plus largement de la réglementation de la comptabilité.

fonction. La seconde préoccupation des réformateurs est de renforcer la surveillance par une définition plus précise de la fonction de commissaire et par une mission élargie, notamment grâce à un retour à un contrôle permanent et à un allongement du mandat. Les deux projets gouvernementaux de 1930 et 1935 constituent enfin les ébauches du texte définitif de 1935.

A – Restreindre le choix du commissaire

Les réformateurs proposent ici de nouvelles conditions de nomination des commissaires aux comptes en imposant le choix du commissaire aux comptes soit parmi une institution autonome, distincte de l'actionnariat dont elle n'est plus l'émanation, soit parmi les professionnels comptables. Autre innovation remarquable : les projets font, pour la plupart d'entre eux, la distinction entre les petites SA à caractère familial, en leur accordant une certaine souplesse et liberté dans le choix du commissaire, et les grandes SA capitalistiques, en restreignant la liberté de choix du commissaire.

Dès 1916, l'auteur d'une note sur quelques changements désirables dans la législation des sociétés par actions propose que chaque année, le président du tribunal de commerce dresse un « *tableau de spécialistes à compétence reconnue sur lequel les sociétés devraient prendre leurs commissaire aux comptes.* »¹

En 1921, Fleury Ravarin, député du Rhône, propose une réforme de la loi sur les sociétés commerciales. Il explique que le rôle sans cesse grandissant des sociétés par actions dans la vie économique nécessite un contrôle intérieur des comptabilités afin d'« *assurer aux actionnaires la sécurité des capitaux qu'ils ont engagé dans l'entreprise* », de « *protéger les administrateurs contre l'incurie et la malhonnêteté de certains comptables* », que « *la société gagne en crédit auprès des banques* », et d'« *asseoir les taxes sur un revenu sincère.* »² Les actionnaires, nombreux et dispersés, ne peuvent assurer eux-mêmes ce contrôle et s'en rapportent à des mandataires, les commissaires aux comptes. Fleury-Ravarin propose la nomination de deux commissaires aux comptes au moins, désignés par l'assemblée générale, dont l'un pris parmi les actionnaires et l'autre parmi les comptables de profession ayant au moins dix ans de pratique et domiciliés dans l'arrondissement où la société a son siège.

¹ Catalogue bibliothèque nationale de France, auteur anonyme.

² Proposition de loi Fleury-Ravarin, chambre des députés n°2543, 12^{ème} législature, session de 1921 (annexe au procès verbal de la 1^{ère} séance du 22 avril 1921).

Faisant suite à ce premier projet, en 1922, le congrès de la formation commerciale propose la création d'un corps d'experts comptables agréés afin de permettre aux commerçants et aux industriels de confier le contrôle de leur comptabilité à des techniciens notoirement compétents et honnêtes. Les experts comptables agréés recevront l'investiture d'une commission composée de 9 membres et constituée dans chaque localité ou région économique sur l'initiative de la Chambre de commerce. La commission s'assurera de la compétence du postulant par tous les moyens qu'elle jugera utiles, notamment par la présentation d'une thèse au choix du candidat, qui sera soumise à la discussion de la commission. Pour être admissible, le candidat devra avoir au moins 30 ans et justifier de 5 années d'expérience pratique professionnelle. Selon le *nota bene* du rapporteur du congrès, Busser : « *ces vœux renferment tout le programme d'actions de la SCF et celui de la CECP.* »¹

En 1924, le premier projet déposé par Lesaché instaure un autre mode de désignation du commissaire. Ce dernier est nommé par le président du tribunal de commerce, à la requête du conseil d'administration dans le mois de la constitution de la société et, passé ce délai, à la requête de tout actionnaire. Les commissaires sont choisis sur une liste dressée par le tribunal de commerce. Les commissaires sont révocables uniquement par le président du tribunal de commerce et doivent prêter serment devant lui pour affirmer qu'ils n'ont aucun lien de dépendance, ni aucune communauté d'intérêts soit avec la société, soit avec ses fondateurs, administrateurs, directeur technique, chef comptable, soit avec ses banquiers habituels.

En 1926, la proposition Chastanet tend également à réformer le commissariat aux comptes dans les SA et à réglementer les bilans. Chastanet reprend dans l'exposé des motifs de sa proposition de loi la plupart des arguments évoqués par Fleury-Ravarin. « *Par suite de la liberté absolue laissée aux sociétés dans le choix de leurs commissaires, ceux-ci ne sont presque toujours que des hommes de paille n'exerçant aucune vérification, aucun contrôle. Aussi les conséquences en sont-elles fâcheuses :*

- *L'actionnaire est frustré ;*
- *Les administrateurs ne disposent pas de moyens efficaces de contrôle ;*
- *Le fisc est lésé.*

¹ *Bulletins de la SCF*, 2^{ème} trimestre 1922.

Cette dernière conséquence est particulièrement grave depuis que les divers impôts sont calculés d'après les bilans. »¹ Il invite certaines catégories de SA à choisir leurs commissaires parmi les membres d'associations agréés par le ministère du commerce, le titre de comptable agréé étant réglementé.

Les SA concernées par ce choix limité sont :

- les sociétés subventionnées par l'Etat, les départements ou les communes,
- les SA jouissant d'un monopole ou d'un privilège,
- les sociétés concessionnaires de services publics,
- les sociétés faisant appel à l'épargne publique par voie d'émission ou d'introduction en bourse,
- les banques et des sociétés de crédit acceptant des fonds en dépôt.

Cela suppose bien évidemment que le titre d'expert comptable agréé soit protégé. Berran² est tout à fait favorable à ce projet : le titre d'expert comptable agréé serait une consécration pure et simple de la compétence et de l'honorabilité des professionnels exerçant convenablement leur métier ; la commission régionale chargée d'examiner les candidatures serait composée de commerçants, de magistrats, de pédagogues et d'experts comptables. Ce projet de loi a pour mérite, selon Berran, de se préoccuper non seulement de la formation des experts comptables agréés mais aussi de leur valeur pratique et de leur honorabilité en prévoyant même la déchéance et la radiation des professionnels indignes d'exercer convenablement la profession. Chastanet reprendra en 1928 son projet de 1926 en tenant compte de la création du nouveau diplôme d'Etat. Angoulvant, rapporteur de la commission du commerce et de l'industrie, chargée d'examiner le projet Chastanet, renvoie à des conditions plus souples pour le choix du commissaire, qui sera laissé entre un expert comptable breveté d'Etat ou un actionnaire possédant au moins, au nominatif, un tiers du nombre des actions exigées pour le cautionnement d'un administrateur. La commission estime que si le commissaire est actionnaire, le soin apporté dans l'examen de la comptabilité sera beaucoup plus grand que celui apporté par un étranger.³

¹ Projet Chastanet, chambre des députés n° 952, 14^{ème} législature, session extraordinaire de 1928 (annexe au procès verbal de la séance du 20 décembre 1928), p 2.

² *La comptabilité et les affaires*, novembre 1927.

³ Chambre des députés n°425, 14^{ème} législature, session de 1928 (annexe au procès verbal de la 2^{ème} séance du 3 juillet 1928).

En 1928, Daladier cherche à établir le monopole des experts comptables brevetés d'Etat sur le contrôle des sociétés faisant appel à l'épargne publique. Il souhaite que ces SA choisissent leurs commissaires parmi les experts comptables titulaires du brevet d'Etat, ce choix étant soumis à l'agrément du ministre des Finances. Cependant, ce choix limité aux brevetés d'Etat interpelle les professionnels de la comptabilité, et notamment les chefs de comptabilité. Ainsi, dans un rapport sur les commissaires aux comptes présenté par la compagnie des chefs de comptabilité de la région lyonnaise, il est rappelé que la personne susceptible d'être investie des fonctions de commissaire aux comptes doit être un comptable de premier ordre ayant donné des preuves de sa technicité, de son expérience professionnelle, de son autorité morale et intellectuelle et ayant conquis, sous le bénéfice de ces qualités, l'estime du monde des affaires. Encore mieux s'il est affilié à un groupement professionnel pourvu d'un conseil de discipline. L'opinion d'Evain, député, dans son rapport fait au nom de la commission du commerce et de l'industrie sur le projet de loi sur le commissariat aux comptes, est alors reprise : *« on ne saurait exclure du rôle de commissaire aux comptes les chefs de comptabilité, techniciens comptables souvent remarquables, les actuaires, les professeurs de comptabilité, les anciens fonctionnaires à la Cour des comptes, les anciens contrôleurs des contributions directes, dont la carrière aura été employée à disséquer les bilans. »* La compagnie des chefs de comptabilité de la région lyonnaise rejette formellement l'idée qui tend à faire du commissariat un monopole au bénéfice des diplômés de l'Etat. *« Le choix du commissaire doit être laissé aux actionnaires et l'excellence de la relation entre administrateur et commissaire n'implique pas fatalement la suspicion. L'essentiel est que le commissaire soit choisi avec toutes les qualités requises et indispensables à sa fonction morale et intellectuelle. »*¹

En 1932, le second projet Lesaché tend à conférer aux commissaires une fonction d'intérêt général, celle de défenseur de l'épargne publique et donc celle de soutien de l'économie nationale qui est, selon le sénateur, intéressée en premier chef à une gestion saine et fructueuse des entreprises. La commission sénatoriale propose que soient distinguées deux catégories de sociétés :

1. Les sociétés n'émettant pas de titres qui sont l'objet de négociations publiques. Ici le contrôle traditionnel des actionnaires sur leur conseil d'administration, tel qu'instauré par la loi de 1867, semble suffisant en raison du nombre peu élevé d'associés. Le

¹ *Experta*, septembre 1932, « les commissaires aux comptes, rapport présenté par la compagnie des chefs de comptabilité de la région lyonnaise », p 470.

choix du commissaire reste libre dans la limite de certaines incompatibilités à l'exercice de la fonction.¹ Ne peuvent être choisis les parents ou alliés jusqu'au 4^{ème} degré des apporteurs ou administrateurs ; toute personne rémunérée pour une fonction quelconque soit dans la société, soit dans une société ayant des liens ; toute personne pour qui la profession de banquier est interdite.

2. Les sociétés qui ont émis du papier (actions, obligations, parts de fondateurs) se négociant dans le public. Les conseils d'administration trouvent ici le champ libre pour commettre tous les abus parmi lesquels il convient de ranger au premier plan les manœuvres en bourse appuyées sur des appréciations tendancieuses, voire totalement inexacts, de la situation de la société. Le rapport Lesaché organise pour ces sociétés un commissariat aux comptes de manière à établir un contrôle effectif et sévère des actes de leur conseil d'administration, l'idée principale étant de soustraire à l'influence des administrateurs la désignation de ceux qui doivent les contrôler. Il propose que les commissaires aux comptes de ces SA soient nommés par le président du tribunal de commerce et choisis sur une liste établie par la 1^{ère} chambre de la Cour d'Appel avec uniquement les titulaires du diplôme de « commissaire vérificateur ». La rémunération des commissaires est alors fixée par le président du tribunal de commerce en tenant compte de l'importance de la société, des difficultés de la tâche et de la responsabilité qui peut en résulter.

Blin (1933b) s'interroge alors dans la revue *Experta*. En effet, il a été créé en 1927 un brevet d'Etat d'expert comptable. On refuse le monopole du commissariat aux comptes à ces experts prétextant le nombre trop faible de titulaires du brevet. Alors pourquoi créer un autre diplôme ? S'il est techniquement équivalent, le nombre de diplômés sera également insuffisant. Sinon, le nouveau diplôme ne sera pas techniquement équivalent à celui des experts comptables brevetés. C'est alors le choix de la commission sénatoriale qui souhaite un recrutement plus large, moins sévère. Cependant, Blin approuve les sénateurs de songer à faire naître un corps de techniciens suffisamment nombreux pour fournir des commissaires aux comptes à toutes les SA. Blin envisage la conception de plusieurs classes de commissaires avec au sommet de ce système les experts comptables brevetés. Il imagine

¹ « Que l'assemblée générale soit souveraine lorsque les actions ne circulent pas et restent groupées entre les mains de gens qui se connaissent, cela se conçoit et c'est pour cette raison que, dans les sociétés ordinaires, dans les affaires considérées aujourd'hui comme modestes, mais qui formaient la majorité en 1867, nous maintenons en vigueur le texte qui remet à l'assemblée le soin d'élire les contrôleurs : les associés forment alors en quelque sorte une famille qui gère ses affaires comme elle l'entend. » Rapport n° 826 par M. Lesaché, Sénat année 1932, 2^{ème} session extraordinaire (annexe au PV de la séance du 14 décembre 1932), p 71.

l'établissement par chaque tribunal de commerce d'une liste de SA, répertoriées selon le montant de leur capital, et d'une liste de commissaires rangés par classe. Les SA au capital le plus élevé choisiraient leur commissaire parmi les commissaires de premier rang et ainsi de suite. Blin s'oppose à la division des SA en deux catégories. Le même système doit être appliqué, les SA de la 1^{ère} catégorie pouvant migrer vers la 2^{nde} catégorie. De plus, dans l'intérêt général, toutes les SA doivent être correctement contrôlées.

En 1933, le projet Champetier de Ribes invite l'assemblée générale à désigner les commissaires aux comptes selon une liste établie par le tribunal de commerce. Ses fonctions sont incompatibles avec l'exercice d'une profession commerciale, ou d'un mandat d'administrateur ou de directeur de sociétés.

D'autres projets plus libéraux conservent la liberté de choix tout en créant des incompatibilités. Il en est ainsi dans le projet gouvernemental Tardieu-Peret de 1930, ainsi que dans le projet gouvernemental Daladier-Penancier de 1933.

B – Le retour au contrôle permanent et l'allongement du mandat

La grande majorité des projets de lois propose un retour à la loi de 1863 avec le caractère permanent de la mission du commissaire aux comptes et définit de manière plus précise la teneur de la mission du commissaire et de son rapport.

Nous retrouvons le projet Fleury-Ravarin de 1921. Il indique l'ensemble des investigations auxquelles doit se livrer le commissaire aux comptes et régit la tenue de la comptabilité et l'établissement du bilan de la société. Il suggère également que le contrôle devienne permanent, que les pouvoirs d'investigation soient étendus. Il attend que les commissaires indiquent dans leur rapport annuel les résultats précis de leurs investigations. L'article 3 du projet Fleury-Ravarin précise en effet que *« pendant toute la durée de l'exercice, les commissaires des comptes ont le droit, dans l'intérêt de la société, de prendre communication des livres et d'examiner les opérations. Ils peuvent imposer au service comptable l'établissement d'une balance. Ils doivent pointer eux-mêmes ces balances et rapprocher des livres les documents d'origine qui ont servi de base à la confection de la comptabilité. Ils indiquent au conseil d'administration les réformes comptables qu'ils croient utiles. Ils*

peuvent toujours, en cas d'urgence, convoquer l'assemblée générale. »¹ Selon la SCF, « ce projet contient d'excellentes dispositions qui répondent à quelques unes des réformes inscrites à notre programme ; souhaitons que sa discussion permette de l'améliorer encore, en le complétant et appelle l'attention de nos législateurs sur les modifications qu'ils conviendraient d'apporter à certains articles surannés du Code de Commerce, qui ne sont plus en harmonie avec l'activité commerciale de notre époque. »²

En 1928, le projet Daladier précise que le rapport des commissaires aux comptes doit mentionner en annexe toutes les vérifications effectuées.

En 1933, le projet Champetier de Ribes définit une mission étendue de surveillance permanente de la gestion des administrateurs. Les commissaires aux comptes ont un droit de regard sur la tenue des assemblées générales. Ils assistent en effet à toutes les assemblées et peuvent s'opposer à l'utilisation des pouvoirs en blanc.

La permanence de la mission est également au cœur des projets Lesaché (1924), Chastanet (1926), Tardieu-Peret (1930), Lesaché (1932), Daladier-Penancier (1933).

La durée du mandat est aussi au centre des réformes proposées. Plusieurs propositions souhaitent ramener la durée du mandat à trois exercices. Il en est ainsi pour les projets Lesaché (1924), Flandin-Pernot (1935). Tout comme le projet Tardieu Peret (1930), le projet Lesaché (1932) prévoit un mandat dont la durée est au moins égale à celle des fonctions d'administrateurs pour les commissaires des SA dont les titres ne font pas l'objet de négociations publiques, mais de six années consécutives pour les commissaires des SA cotées.

C – Ebauches du texte définitif de 1935

Les deux projets gouvernementaux de 1930 (Tardieu-Peret) et 1935 (Flandin-Pernot) constituent les ébauches du texte définitif de 1935.

¹ Proposition de loi Fleury-Ravarin, chambre des députés n°2543, 12^{ème} législature, session de 1921 (annexe au procès verbal de la 1^{ère} séance du 22 avril 1921).

² *Bulletins de la SCF*, 1^{er} et 2nd trimestre 1921, p 12.

Le projet de loi Tardieu-Peret¹ de 1930 cherche à redresser le déséquilibre entre les pouvoirs du commissaire et des directeurs des sociétés par actions en préservant l'indépendance du commissaire aux comptes et en augmentant ses droits d'investigation. Ce projet de loi crée des incompatibilités. Ainsi le commissaire aux comptes ne peut recevoir une rémunération, autre que celle relative à sa fonction de contrôleur des comptes, de la société ou de toute autre société dont la 1^{ère} possède au moins un tiers du capital ou dispose du tiers des voix ; il ne peut être ni parent ou allié en ligne directe des administrateurs. Le projet interdit par ailleurs la fonction de commissaire aux personnes « *à qui l'exercice de la profession de banquier est interdite ou qui ont encouru une condamnation pour infraction à la présente loi.* »² Ce projet réintroduit la nature permanente de la mission du commissaire aux comptes. Il élargit sa mission au contrôle des contrats conclus entre l'entreprise et ses administrateurs et oblige les commissaires aux comptes à rédiger un rapport sur les projets de réduction du capital à raison de la perte d'une partie de celui-ci. Par ailleurs, ce projet rejette l'idée d'un monopole accordé aux experts brevetés ou à tout autre corps professionnel sur l'exercice de l'audit légal. « *Nous n'avons pas estimé désirable d'accorder un monopole, soit aux membres d'une compagnie, soit aux titulaires du brevet d'Etat d'expert comptable, soit encore aux personnes exerçant ou ayant exercé certaines professions les rendant particulièrement compétentes en matière comptable.* » La mission du commissaire est très large et exige « *des qualités toutes différentes de celles que peut posséder un comptable de profession* ». ³ Les auteurs de ce projet de loi citent en exemple le système anglais dans lequel n'existe aucun monopole légal mais où se trouve une habitude généralisée de choisir les commissaires parmi les compagnies de *chartered accountant*.

L'exposé des motifs du projet de loi Flandin-Pernot de 1935⁴ insiste sur la nécessité de la réforme du commissariat aux comptes. « *Le contrôle de la gestion des administrateurs tel qu'il a été organisé par la loi de 1867 ne répond plus aux nouvelles conditions de fonctionnement des sociétés. Dans la conception du législateur de 1867, le rôle des commissaires aux comptes est en réalité limité à la préparation des délibérations de*

¹ Ce projet, ayant pour objet de réglementer le choix et les attributions des commissaires aux comptes dans les sociétés par actions, est présenté aux noms de Doumergue, président de la République Française, Tardieu, président du Conseil et ministre de l'Intérieur, Péret, ministre de la Justice, Reynaud, ministre des Finances, Martin, ministre du Budget, et Flandin, ministre du Commerce et de l'Industrie.

² Art. 5 du projet de loi, chambre des députés n°3707, 14^{ème} législature, session de 1930, annexe au procès verbal de la séance du 8 juillet 1930.

³ Chambre des députés n°3707, 14^{ème} législature, session de 1930, annexe au procès verbal de la séance du 8 juillet 1930.

⁴ Projet de loi Flandin-Pernot présenté à l'Assemblée Nationale le 18/01/1935. Archives nationales, C/15139.

l'assemblée générale. C'est pourquoi cette loi ne leur a pas donné suffisamment d'indépendance vis-à-vis du conseil d'administration ; elle ne s'est pas autrement préoccupée d'en assurer le recrutement parmi les personnes ayant les compétences nécessaires. » Le projet maintient la mise en place d'incompatibilités à l'exercice de la fonction de commissaire mais apporte certaines innovations. Pour garantir l'indépendance du commissaire à l'égard des administrateurs, la mission des commissaires est permanente et la durée de leur fonction triennale. Il impose également « *des conditions positives de compétences techniques* ». Ainsi la liberté de choix du commissaire aux comptes est remise en question. Pour les sociétés faisant appel à l'épargne publique, l'un des commissaires doit en effet être choisi sur une liste tenue par la 1^{ère} chambre de la Cour d'Appel. Ce second projet de loi gouvernemental précise le champ d'action du commissaire aux comptes : il ne doit pas porter de jugement sur le management mais sa responsabilité est accrue. De plus, il propose une réglementation de la présentation des bilans dans l'intérêt des commissaires et des actionnaires. Ce projet souhaite que dorénavant, tout changement de méthode d'évaluation ou de présentation soit interdit sans l'approbation explicite de l'assemblée générale après lecture du rapport du commissaire aux comptes sur les motifs de ce changement de méthode.

Les points communs et idées fortes de l'ensemble de ces projets de lois, repris dans le tableau 17, ont sans nul doute été entendus par le gouvernement avant l'élaboration du texte définitif de 1935 :

- Garantir l'indépendance des commissaires vis-à-vis des administrateurs et un savoir-faire technique, par la limitation du choix dans le recrutement des commissaires, notamment pour les SA faisant appel à l'épargne publique, et ce, par la création d'une liste d'experts assermentés, tenue soit par la Cour d'Appel, soit par les chambres de commerce, soit directement par un ministère ;
- Créer des incompatibilités à l'exercice de la fonction de commissaire dans l'objectif de renforcer son indépendance ;
- Allonger la durée du mandat ;
- Revenir à une mission permanente.

Tableau 17 – Projets de réforme du commissariat aux comptes (1920-1935) : synthèse

Date	Auteur	Sources	Incompatibilité	Durée du mandat	Recrutement	Autres
1921	Fleury Ravarin H. (1861 - 1924), député du Rhône, docteur en droit et diplômé de l'Ecole libre des sciences politiques, parti républicain démocratique et social.	<i>La comptabilité et les affaires</i> , février 1922, p 47. Masson (1936). Chambre des députés n°2543.			Deux commissaires, désignés par l'AG des actionnaires : l'un pris parmi les actionnaires, l'autre parmi les comptables de profession ayant au moins dix ans de pratique.	Contrôle permanent pour le commissaire, pouvoirs d'investigation étendus, indication dans le rapport annuel des résultats précis des investigations
1922	Congrès de la formation commerciale (CECP et SCF)	<i>Bulletins de la SCF</i> , 2 ^{ème} trimestre 1922.			Corps d'experts comptables agréés par une commission locale de 9 membres, sur l'initiative de la chambre de commerce. Les candidats devront avoir au moins 30 ans et justifier de 5 années d'expérience pratique professionnelle.	
1924	Lesaché V. (1860 - 1938), député de l'Aube, avoué, parti républicain démocratique et social.	Masson (1936).	Aucun lien de dépendance ni aucune communauté d'intérêts soit avec la société, soit avec ses fondateurs, administrateurs, directeur technique, chef comptable, soit avec ses banquiers habituels.	3 exercices	Choix du commissaire sur une liste dressée par le tribunal de commerce.	Commissaires révocables uniquement par le président du tribunal de commerce. Mission permanente.
1926	Chastanet J.L. (1882 - 1946), député de l'Isère, salarié PTT par le concours des surnuméraires, syndicaliste, groupe parlementaire SFIO.	<i>La comptabilité et les affaires</i> , novembre 1927, p 299. Masson (1936)			Choix parmi les membres de compagnies de comptables agréées par le ministère du commerce pour certaines catégories de SA dont celles faisant appel à l'épargne publique.	Mission permanente.
1928	Chastanet J.L.	Masson (1936). Chambre des députés n° 952.			Experts comptables d'Etat pour certaines catégories de SA dont celles faisant appel à l'épargne publique	
1928	Daladier E. (1884 - 1970), député du Vaucluse, agrégé d'histoire, parti radical.	Delattre (1936). Gayet (1936). Masson (1936)			Experts comptables d'Etat pour les SA faisant appel à l'épargne publique. Choix soumis à l'agrément du ministre des finances.	mention dans le rapport de toutes les vérifications effectuées
1930	Tardieu-Peret. Tardieu A. (1876 - 1945), président du conseil, député du Territoire de Belfort, premier reçu au concours du ministère des affaires étrangères, Alliance démocratique (centre-droit). Péret R. (1870 - 1942), ministre de la justice, docteur en	Masson (1936). Chambre des députés n° 3707.	Rémunération autre que celle relative à la fonction de commissaire, de la société ou de toute société dont la 1 ^{ère} possède au moins 1/3 du capital ou dispose du 1/3 des voix; Parent ou allié en ligne directe des administrateurs.	identique à celle du mandat des administrateurs	Choix libre	Mission permanente.
1932	Compagnie des chefs de comptabilité de la région lyonnaise	<i>Experta</i> , septembre 1932, p 470.			Pas monopole au bénéfice des diplômés de l'Etat. Choix libre parmi les comptables affiliés, si possible, à un groupement professionnel.	
1932	Lesaché V. (1860 - 1938), député de l'Aube, avoué, parti républicain démocratique et social.	<i>Experta</i> , mars 1933, p 123. Masson (1936). Rapport sénatorial n° 826.	Parents ou alliés jusqu'au 4 ^{ème} degré des apporteurs ou administrateurs; toute personne rémunérée pour une fonction quelconque soit dans la société, soit dans une société ayant des liens; toute personne pour qui la profession de banquier est interdite.	identique à celle du mandat des administrateurs pour SA non cotées et 6 exercices pour SA cotées.	Distinction entre les SA faisant appel à l'épargne publique : commissaire nommé par le président du tribunal de commerce et choisi sur une liste établie par la cour d'appel, et les autres SA : choix libre	Mission permanente. Création d'un diplôme de vérificateur de sociétés.
1933	Blin G. , avocat à la cour d'appel de Paris	<i>Experta</i> , mars 1933, p 123.			Plusieurs classes de commissaires avec au sommet : les experts comptables brevetés d'Etat. Etablissement par les tribunaux de commerce d'une liste de SA selon le montant de leur capital. Choix des commissaires pour les SA de la 1 ^{ère} catégorie dans la 1 ^{ère}	
1933	Champetier de Ribes A. (1882 - 1947), député des Basses Pyrénées, notaire, mouvement syndical chrétien, parti démocrate populaire.	Masson (1936).	Exercice d'une profession commerciale, d'un mandat d'administrateur ou de directeur de sociétés.		Liste de commissaires établie par le tribunal de commerce.	Contrôle permanent pour le commissaire, droit de regard sur la tenue des assemblées. Les commissaires assistent à toutes les assemblées et peuvent s'opposer à l'utilisation des pouvoirs en blanc.
1933	Daladier - Penancier. Daladier E. , président du conseil. Penancier E. (1873 - 1955) ministre de la justice, avocat, magistrat, conseiller à la cour des comptes, gauche démocratique.	Masson (1936). Chambre des députés n°2416			Choix libre	Mission permanente.
1935	Flandin - Pernot. Flandin P.E. (1889 - 1958), président du conseil, avocat, Alliance démocratique. Pernot G. (1879 - 1962), ministre de la justice, député du Doubs, avocat, centre droit.	Masson (1936).		3 exercices	Liste tenue par la 1 ^{ère} chambre de la cour d'appel pour SA faisant appel à l'épargne publique. Pour les autres SA, choix libre.	Mission permanente.

Conclusion du second chapitre

Les lois de 1863 et 1867 installent un nouveau personnage dans la vie des SA françaises : le commissaire aux comptes, chargé de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs. Aucune norme d'indépendance ou de compétence n'étant inscrite dans la loi, le commissaire aux comptes est finalement choisi en fonction de sa proximité avec les administrateurs plutôt que sur ses réelles compétences en matière comptable. Le monde des affaires reste hostile à toute forme d'immixtion dans la gestion et toute pratique d'un contrôle externe. La révision légale est perçue comme une charge honorifique et formelle ; le contrôle demeure illusoire. Il existe au début du XX^e tout un panel de diplômes professionnels comptables suivis par la Société Académique de Comptabilité, ainsi qu'un brevet d'Etat d'expert comptable créé en 1927. Cependant, la loi ne requérant aucune formation spécifique pour le commissaire aux comptes, ce dernier est la plupart du temps insuffisamment formé aux techniques de comptabilité et de gestion pour pouvoir exercer un contrôle des comptes efficace. Par ailleurs, ni les experts comptables ni les commissaires aux comptes ne disposent d'une organisation professionnelle suffisamment forte et reconnue qui leur permettrait de s'assurer sinon du monopole du moins d'une grande partie des missions de commissariat aux comptes. Cette reconnaissance de la profession comptable tarde à venir et les experts comptables comptent sur l'Etat pour redorer le blason de leur profession. La crise de 1929 est sans doute un véritable catalyseur entraînant la prise de conscience de l'Etat d'une demande de moralisation du monde des affaires par les épargnants et de la réelle nécessité de restaurer la confiance des investisseurs envers les sociétés de capitaux. S'appuyant sur les nombreux projets de lois déposés depuis les années 20 pour réformer le contrôle des comptes et réglementer la comptabilité, le gouvernement dispose de tous les outils pour réformer le commissariat aux comptes en 1935.

Cette première période (1863-1935), durant laquelle le contrôle des comptes est instauré par la loi, met déjà en évidence des problématiques toujours d'actualité car inhérentes à ce dispositif de contrôle des comptes des SA :

- comment garantir l'indépendance du commissaire à l'égard des administrateurs et la compétence de ce contrôleur ? Durant cette période, aucun critère de recrutement des commissaires n'est fixé par la loi. Les parlementaires, les praticiens, la presse

professionnelle souhaitent que le choix soit restreint, ou bien par la mise en œuvre d'une liste de commissaires agréés, ou encore par l'obtention d'un diplôme particulier comme le brevet d'Etat d'expert comptable, condition préalable pour accéder à la fonction de commissaire, ou bien d'autres qualifications. La mise en place d'incompatibilités à l'exercice de la fonction de commissaire fait également l'objet de discussions. L'autorégulation étant difficile voire impossible en France étant donné le manque de reconnaissance et de prestige des associations professionnelles comptables, ce choix restreint doit provenir d'une disposition législative.

- Comment délimiter la mission du commissaire aux comptes ? Le principe de non immixtion dans la gestion est discuté durant toute cette période. Il convient simplement de lire les débats parlementaires sur la loi de 1867 portant sur le terme « situation ». Le commissaire a-t-il un rôle de vérification strictement comptable ou bien doit-il appréhender la situation de la société comme étant le fruit des décisions de gestion, porter un jugement sur ces décisions et éventuellement en rendre compte aux actionnaires ?
- Le choix du commissaire dépend-il de la SA auditée ? Des débats portent dès les années 20 sur la distinction souhaitable ou non entre SA faisant appel à l'épargne publique et SA non cotées. En 1932, Lesaché souhaite instaurer des règles différentes selon la nature de la SA, une plus grande souplesse dans le choix du commissaire étant laissée aux SA non cotées. Blin (1933b) propose de classer les commissaires en fonction de leur diplôme et de répartir les mandats en fonction du montant du capital des SA.

Ces questions sont d'autant plus pertinentes que mises en exergue par la crise de 1929, rompant la confiance entre les investisseurs et les marchés financiers. Par ailleurs, cette crise de 1929 change le regard porté sur la mission du commissaire aux comptes. Au début du XX^e, le commissaire est perçu comme l'œil de l'actionnaire, son véritable mandataire. Dans les derniers projets de loi, la mission du commissaire va bien au-delà. Le commissariat aux comptes est présenté comme une mission d'intérêt général, soutien de l'économie nationale (cf. commission sénatoriale Lesaché 1932).

Enfin, cette seconde partie met en évidence l'importance accordée en France à l'intervention de l'Etat. Tant que l'Etat ne se charge pas de mettre en œuvre un système, puis de le faire vivre, le dispositif s'essouffle, voire périlite. Selon Ramirez (2001), l'Etat joue un rôle très

influent pour légitimer les acteurs sociaux parmi lesquels les professions. L'Etat met en place l'audit légal en 1863 mais sans lui donner les outils nécessaires à son bon fonctionnement, ne voulant sans doute pas froisser le monde des affaires en imposant des règles trop strictes. Sans une volonté marquée de l'Etat de voir s'instaurer un contrôle efficient, le dispositif ne fonctionne pas, la profession comptable manquant de prestige pour être reconnue par un monde des affaires toujours très attaché au secret et faisant encore peu appel au financement boursier. Selon Gayet (1936), « *l'insuffisance de la loi de 1867, la multiplicité des projets de lois et l'heureux développement du droit étranger rendait anormal le silence du législateur* ». L'Etat intervient alors en 1935 par un décret-loi réformant le contrôle des comptes des sociétés par actions.

Chapitre 3. 1935-1966 : le commissariat aux comptes se prépare à son cadre actuel

La période 1935-1966 constitue dans l'histoire du commissariat aux comptes une période transitoire dans le sens où elle amène le contrôle des comptes à son cadre « moderne » instauré par la loi de 1966 et le décret de 1969. Durant cette période, le schéma observé entre 1863 et 1935 dans le second chapitre paraît se reproduire quasiment à l'identique :

1. la période débute par une avancée législative : les décrets-lois de 1935 et 1936.
2. les professionnels comptables s'organisent et, sous l'impulsion de l'Etat, constituent des associations professionnelles : la Fédération des associations de commissaires inscrits, en 1938, suite aux décrets-lois de 1935 et 1936, et, pour des raisons totalement différentes, l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés créé en 1942 et refondé en 1945.
3. L'enseignement de la comptabilité se diffuse plus largement et le diplôme d'expertise comptable se modernise.
4. Cependant, le commissaire aux comptes se maintient dans un rôle passif et formel et la réforme du contrôle des comptes devient indispensable.

La première section sera consacrée au décret-loi de 1935 qui porte par ses imprécisions les germes de son échec. Nous étudierons dans la seconde section la séparation des fonctions de commissaires et d'experts comptables par la création d'organismes professionnels distincts et nous constaterons que, malgré l'instauration de ces corps professionnels, la pratique du commissariat aux comptes, illustré notamment par l'exemple de la Compagnie Saint-Gobain, reste perfectible. Malgré la mise en œuvre d'un certificat d'aptitude aux fonctions de commissaires, malgré l'évolution constante du diplôme d'expertise comptable et la diffusion plus large des sciences comptables, ces différentes formations étant étudiées dans la troisième section, le contrôle des comptes demeure illusoire. La quatrième section explicitera pourquoi la réforme du contrôle légal des comptes devient alors nécessaire.

Section 1. Le décret-loi de 1935 ou un échec prévisible

L'année 1935 est marquée par la promulgation de toute une série de décrets-lois portant sur divers sujets tels le régime des assurances sociales, des mesures d'allègements budgétaires, des mesures à caractère économique comme l'abaissement de certains prix, également des mesures fiscales. Le décret-loi principalement étudié dans cette section est celui « *modifiant la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés en ce qui concerne la responsabilité pénale des administrateurs et le choix des attributions des commissaires* » promulgué le 8 août 1935. Ce décret s'inscrit dans le contexte particulier de la loi du 8 juin 1935, qui accorde au gouvernement des pouvoirs exceptionnels pour assurer la défense du Franc. En effet, « *en vue d'éviter la dévaluation de la monnaie, le Sénat et la Chambre des députés autorisent le gouvernement à prendre par décrets, jusqu'au 31/10/1935, toutes dispositions ayant force de loi pour lutter contre la spéculation et défendre le Franc.* » Dans son rapport sur les mesures tendant à la reprise de l'activité économique et à la sauvegarde de l'épargne¹, Pierre Laval, président du Conseil et ministre des Affaires étrangères, précise que les mesures destinées à stimuler l'activité économique se rattachent à quatre catégories :

1. lutte contre le chômage
2. lutte contre la spéculation et pour la défense de l'épargne
3. politique commerciale et coloniale
4. facilités diverses pour la reprise des transactions.

C'est dans la lutte contre la spéculation et pour la défense de l'épargne que Pierre Laval présente le renforcement du régime des commissaires comme une « *garantie essentielle des épargnants.* » Pour le Président du Conseil, une des causes de la prolongation de la crise réside dans la persistance de certaines pratiques imprudentes et nettement dolosives de la vie industrielle et commerciale. Il entend y mettre fin. Par ailleurs, au moment où le gouvernement attache tous ses soins au réveil de l'activité économique, condition essentielle de la sauvegarde du Franc, il se doit d'assurer une protection particulière à l'épargne, qui soutient et renouvelle constamment cette activité. Dans un second rapport portant sur les décrets pris en vue de la protection de l'épargne², Laval explique que « *la lutte entreprise par le Gouvernement contre la spéculation et pour la défense du Franc appelle certaines mesures*

¹ *Journal Officiel* 1935, p 8674.

² *Journal Officiel* 1935, p 8682.

qui apporteront aux placements faits par l'épargne une plus grande sécurité en même temps qu'elles sanctionneront plus effectivement les obligations qui s'imposent à tous ceux que les épargnants ont investi de leur confiance pour la gestion ou la surveillance de leurs capitaux. (...) Il convient de réformer l'institution des commissaires aux comptes, qui ne répond plus actuellement à l'importance du rôle de ces agents, en exigeant de ces derniers des garanties de moralité et des conditions de capacité, en les rendant indépendants des conseils d'administration et en leur donnant les moyens d'investigation nécessaires. »

Le commissaire aux comptes n'est donc plus perçu comme le simple mandataire des actionnaires mais exerce une mission d'intérêt général. Truchy¹ présente le contrôle comme un élément de restauration de la confiance dans les placements à une époque où l'épargne se change volontiers en thésaurisation. Un contrôle vigilant et compétent est, selon lui, nécessaire dans toutes les entreprises, mais plus encore dans celles qui vont sur le marché financier faire appel aux capitaux du public. Ici, un intérêt public est en jeu : la protection de l'épargne. Delattre (1936) précise que l'évolution de la SA a entraîné l'évolution du contrôle. « *L'idée de protéger l'épargne s'est substituée à celle, plus simple, de l'informer* ».

Le décret-loi de 1935² a pour objectif principal le renforcement de la compétence et de l'indépendance du commissaire aux comptes mais demeure insuffisant pour instaurer un contrôle efficace.

¹ Discours prononcé par Henri Truchy, professeur honoraire à la Faculté de droit de Paris, suite à l'exposé de Max Ramdohr sur le contrôle des comptes en Allemagne ; repris dans Ramdohr (1939).

² Cette expression « le décret-loi de 1935 » désigne dans cette première section le décret du 8/08/1935 modifiant la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés en ce qui concerne la responsabilité pénale des administrateurs et le choix et les attributions des commissaires.

§ 1 – Le décret-loi de 1935 : renforcement de l'indépendance et de la compétence du commissaire

Le décret-loi de 1935 définit de manière plus précise la mission du commissaire tout en rétablissant son caractère permanent. L'indépendance et la compétence du commissaire semblent garanties par toute une série d'incompatibilités à l'exercice du contrôle légal des comptes, d'interdictions et par un choix limité pour recruter le commissaire des sociétés faisant appel à l'épargne publique. Le texte de 1935 alourdit par ailleurs les responsabilités des commissaires et est complété par les décrets-lois de 1937 et 1943.

A – Une mission permanente, plus précisément définie et élargie

Le décret-loi du 8 août 1935 rétablit la permanence de la mission du commissaire aux comptes et en précise l'étendue. L'article 4 du décret modifie ainsi l'article 32 de la loi de 1867 : *« l'assemblée générale ordinaire des actionnaires désigne un ou plusieurs commissaires qui ont le mandat de vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société, de contrôler la régularité et la sincérité des inventaires et des bilans ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration. Ils peuvent à toute époque de l'année opérer les vérifications ou contrôles qu'ils jugent opportuns. Ils peuvent toujours convoquer l'assemblée générale des actionnaires en cas d'urgence. »*

La mission du commissaire est ici beaucoup plus clairement définie que dans la loi de 1867. Le terme situation, sujet à diverses interprétations, n'est d'ailleurs plus utilisé. L'article 32 modifié reprend en partie la mission attribuée au conseil de surveillance des SCA dans la loi de 1856. La loi limite le rôle du commissaire aux comptes au domaine comptable : il doit contrôler l'exactitude des informations données dans les comptes. Le retour au droit d'investigation permanent lui permet de vérifier la comptabilité au fur et à mesure qu'elle est établie, et de faire, à cette occasion, les contrôles arithmétiques, les sondages dans les pièces de dépenses et de recettes, les recherches dans l'évolution des comptes. Il peut ainsi se consacrer, lors de la présentation de la version définitive du bilan, à l'examen des écritures d'inventaire. C'est d'ailleurs ce que préconisaient Savigny et Faure. L'examen complet de la comptabilité ne rentre pas dans les attributions du commissaire. Selon Berran (1936), il doit

apprécier les chiffres figurant dans le bilan et le commissaire éprouvé ne peut laisser échapper à son attention des résultats qui présentent une anomalie certaine avec la nature ou l'importance de l'affaire. Le commissaire ne doit toujours pas s'immiscer dans la gestion. Delattre (1936) précise que l'« *on n'appelle pas les commissaires pour surveiller les administrateurs, contrôler leurs actes de gestion, constituer en quelque sorte une super-administration, mais uniquement pour vérifier la comptabilité et la situation sociale. La vérification permanente n'est donc ici que l'unique moyen d'arriver à un contrôle effectif pour que le bilan, en fin d'exercice, traduise l'équilibre exact des comptes sociaux.* » Le commissaire n'a pas à critiquer la politique menée par les administrateurs, sous réserve d'agissements illicites, immoraux ou contraires aux prescriptions statutaires.

En effet, le décret-loi de 1935 confère aux commissaires aux comptes de nouvelles attributions¹ :

- Ils doivent signaler dans leur rapport, selon l'article 4 du décret modifiant l'article 34 de la loi de 1867, « *les inexactitudes et les irrégularités qu'ils auraient relevées* ».
- Ils doivent révéler au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance.
- Ils doivent faire un rapport spécial sur les opérations prévues à l'article 40 qui, comme dans la loi de 1867, contient les deux règles suivantes :
 1. Il est interdit aux administrateurs de prendre ou conserver un intérêt direct ou indirect dans une entreprise ou dans un marché fait avec la société ou pour son compte, à moins qu'ils n'y soient autorisés par l'assemblée générale.
 2. Il est rendu, chaque année, à l'assemblée générale, un compte spécial de l'exécution des marchés ou entreprises par elle autorisés, aux termes du paragraphe précédent.

La loi de 1867 ne précisait aucunement à qui incombait la reddition de ce compte spécial. Généralement, le conseil d'administration prenait en charge la rédaction de ce rapport mais bien souvent de manière très légère. Cet article est donc resté lettre morte. Avec le décret-loi de 1935, le commissaire aux comptes devient désormais chargé de la rédaction de ce rapport.

¹ Cf. annexe 26 : décret-loi du 8 août 1935.

Le commissaire doit établir différents rapports :

- Le rapport ordinaire qui rend compte à l'assemblée générale de l'exécution de son mandat signale les éventuelles irrégularités relevées.
- Le rapport spécial portant sur les opérations recensées dans l'article 40 de la loi de 1867.
- Un rapport en cas d'augmentation de capital. En effet, un autre décret-loi du 8 août 1935 met en place le droit préférentiel de souscription afin d'éviter les augmentations faites au détriment des anciens actionnaires. Les commissaires doivent indiquer dans leur rapport si les bases de calcul pour l'attribution des actions nouvelles leur paraissent exactes et sincères.
- Un rapport lors des modifications des méthodes comptables.¹ Le commissaire doit approuver expressément chacune des modifications apportées soit au mode de présentation du bilan et du compte de profits et pertes, soit aux méthodes d'évaluation. Cette disposition marque une première étape importante dans le processus de normalisation comptable en introduisant dans la loi le principe de permanence des méthodes.

B – L'instauration d'incompatibilités, d'interdictions et d'un choix restreint

Le décret-loi de 1935 renforce l'indépendance du commissaire en créant, d'une part, toute une série d'incompatibilités. Comme par le passé, les commissaires aux comptes peuvent être actionnaires ou non mais leurs fonctions sont incompatibles avec celles d'administrateurs et ne peuvent être exercées par une personne rémunérée par la société, ses administrateurs ou une entreprise liée. En effet, l'article 4 modifie l'article 33 de la loi de 1867.

« *Ne peuvent être choisis comme commissaires :*

1. *les parents ou alliés jusqu'au 4^{ème} degré inclusivement ou le conjoint des administrateurs ou apporteurs ;*
2. *les personnes recevant sous une forme quelconque, à raison de fonctions autres que celles de commissaire, un salaire ou une rémunération des administrateurs ou*

¹ Article 1^{er} du décret du 8/08/1935, décret modifiant l'article 35 de la loi du 24 juillet 1867 sur les bilans et les comptes : « *Le bilan et le compte de profits et pertes présentés à l'assemblée des actionnaires doivent être établis chaque année dans la même forme que les années précédentes, et les méthodes d'évaluation des divers postes doivent être immuables, à moins que l'assemblée générale, après avoir pris connaissance des motifs exposés dans le rapport des commissaires, n'approuve expressément chacune des modifications apportées, soit au mode de présentation des chiffres, soit aux méthodes d'évaluation.* »

- de la société ou de toute entreprise possédant le dixième du capital de la société, ou dont la société possède au moins le dixième du capital ;*
3. *les personnes à qui l'exercice de la fonction de gérant ou d'administrateur est interdite ou qui sont déchues du droit d'exercer cette fonction ;*
 4. *le conjoint des personnes ci-dessus visées. »*

L'alinéa 3 de cet article 33 modifié fait référence à l'article 10 de l'un des nombreux décrets-lois du 8 août 1935, décret portant application aux gérants et administrateurs de sociétés de la législation de la faillite et de la banqueroute et instituant l'interdiction et la déchéance du droit de gérer et d'administrer une société. Cet article stipule en effet que *« lorsqu'une société anonyme ou à responsabilité limitée est mise en faillite, les administrateurs et les gérants peuvent être frappés par le tribunal de commerce de la déchéance du droit d'administrer ou de gérer toute société si des fautes lourdes sont relevées à leur charge. »*

D'autre part, des interdictions sont édictées par ce même décret-loi sur l'application de la faillite. En effet, l'article 6 précise que : *« Toute condamnation définitive pour crime de droit commun, pour vol, pour abus de confiance, pour escroquerie ou pour délits punis par les lois des peines de l'escroquerie ou de la banqueroute, pour soustraction commise par dépositaire public, pour extorsion de fonds ou valeurs, pour émission de mauvaise foi de chèque sans provision, pour atteinte au crédit de l'Etat, pour recel de choses obtenues à l'aide de ces infractions, comporte de plein droit interdiction du droit de diriger, administrer, gérer à un titre quelconque une société par actions ou à responsabilité limitée, ou d'exercer les fonctions de membres du conseil de surveillance ou de commissaires dans ces sociétés ou d'engager la signature sociale de ces sociétés. Toute condamnation pour tentative ou complicité des infractions ci dessus entraînera la même incapacité. La même interdiction est encourue par les faillis non réhabilités. »*

Par ailleurs, la loi instaure également des incompatibilités *a posteriori*. En effet, selon l'article 3 du décret-loi de 1935, modifiant l'article 33 de la loi de 1867, *« les commissaires ne peuvent pas devenir administrateurs des sociétés qu'ils contrôlent moins de cinq années après l'expiration de leur mandat. Sont assimilées à la société contrôlée, pour l'application de la présente disposition :*

1. *celles dans lesquelles ladite société possède un dixième au moins du capital au moment de la cessation des fonctions du commissaire ;*

2. *celles qui possèdent un dixième au moins du capital de ladite société au moment de la cessation des fonctions de commissaire. »*

En outre, la compétence du commissaire devrait être garantie par un choix limité pour le recruter. L'article 33 modifié prévoit que « *dans les sociétés par actions faisant appel à l'épargne publique, l'un des commissaires au moins doit être choisi sur une liste établie par une commission siégeant au chef-lieu de la Cour d'Appel dans le ressort de laquelle se trouve le siège social.* » Le décret du 9 juin 1936 précise les modalités d'inscription sur cette liste et institue un examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes.¹

Quant aux personnes morales, peuvent-elles être commissaire aux comptes ? A la lecture des incompatibilités du décret-loi de 1935, le texte français semble ne concerner que les personnes physiques. Nous verrons d'ailleurs que l'inscription sur la liste des commissaires agréés par les Cours d'Appel est réservée aux seules personnes physiques. Les personnes morales sont donc exclues de cette fonction. Les sociétés fiduciaires devront donc désigner personnellement un membre de leur maison comme commissaire aux comptes.

C – Des responsabilités accrues

Le décret-loi de 1935 alourdit les responsabilités du commissaire aux comptes, à la fois sur le plan civil, sur le plan pénal et sur le plan disciplinaire.

La responsabilité civile du commissaire réside tout d'abord dans la responsabilité contractuelle qui lie le mandataire à son mandant. Ainsi le commissaire aux comptes peut être responsable à l'égard de la société contrôlée en cas de négligence ou d'absence de contrôle, mais aussi en cas de déclarations inexacts, ou d'approbations inconsidérées. En effet, ces approbations tendancieuses des actes des administrateurs peuvent constituer une faute dès lors qu'elles favorisent, par leurs manœuvres, des actes dommageables à la société. Ce peut être le cas si le commissaire approuve un bilan inexact, truqué, servant de base à la distribution de dividendes fictifs. Le dol peut en effet être invoqué lorsque le commissaire approuve sciemment, dans l'intention de tromper l'assemblée, des comptes inexacts ou lorsqu'il présente un rapport contraire à ses vérifications réelles. La responsabilité délictuelle est en

¹ Le contenu de cet examen d'aptitude est développé dans la section 3 qui porte sur la formation du commissaire aux comptes.

autre encourue par le commissaire aux comptes en raison de ses fautes et du préjudice qui en résulte pour les actionnaires pris individuellement, la société et les tiers. Tous ceux qui sont lésés par les actes du commissaire peuvent invoquer la responsabilité délictuelle. Ainsi elle peut être mise en avant par les actionnaires lorsque les affirmations ou manœuvres du commissaire ont amené la souscription ou l'acquisition de titres de la société. Les tiers peuvent également mettre en jeu la responsabilité du commissaire lorsque ses rapports mensongers ont amené des obligataires à souscrire à un emprunt, des créanciers à contracter avec la société. Pour que les demandeurs obtiennent des dommages et intérêts, il est nécessaire qu'ils prouvent non seulement l'existence et l'étendue de l'obligation du commissaire aux comptes, le manquement à cette obligation mais encore le préjudice subi et le lien de cause à effet entre le préjudice subi et le manquement à l'obligation. La non révélation des agissements délictueux des administrateurs constitue également une faute, les commissaires étant civilement responsables des délits commis par les gérants et administrateurs si, en en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélés dans leur rapport à l'assemblée générale.

De plus, il existe désormais de nouvelles sanctions pénales sévères concernant les incompatibilités et les interdictions de l'article 33 modifié de la loi de 1867, à savoir : l'interdiction de représenter les actionnaires, l'interdiction de communiquer sciemment des informations mensongères et la non révélation des faits délictueux au procureur. *« Est puni d'un emprisonnement de un à cinq ans et d'une amende de 1 000 à 20 000 Frs, ou de l'une de ces deux peines seulement, tout commissaire qui a sciemment donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société, ou qui n'a pas révélé au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance. »* Par ailleurs, l'article 378 du Code Pénal relatif au secret professionnel s'applique au commissariat aux comptes.¹ *« Les médecins... et toutes autres personnes dépositaires par état ou profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où la loi les oblige à se porter dénonciateurs, auront révélé ces secrets, seront punis d'un emprisonnement d'un mois à six mois et d'une amende de 100 à 500 Frs. »* Ce secret professionnel trouve essentiellement son intérêt dans deux circonstances : éviter que le commissaire aux comptes ne donne des informations aux spéculateurs, éviter que le commissaire aux comptes ne renseigne les concurrents. En outre, en cas d'abus de confiance, de bilan inexact, de distribution de dividendes fictifs, le

¹ Article 4 du décret-loi de 1935, modifiant l'article 34 de la loi de 1867 : *« L'article 378 du code pénal est applicable aux commissaires ».*

commissaire aux comptes peut également être inculpé en tant que complice du ou des dirigeants.

Enfin, la responsabilité disciplinaire du commissaire peut être engagée. Lorsque plus de vingt commissaires sont inscrits sur une liste tenue par la Cour d'Appel, ils se regroupent en une association qui exerce un pouvoir disciplinaire à l'égard de ses membres. Le bureau de ces associations joue le rôle de chambre disciplinaire. Si la liste compte moins de vingt inscrits, la commission d'inscription sur la liste assure alors cette fonction. La chambre disciplinaire instruit sur les manquements des commissaires à leurs devoirs professionnels, sur les fraudes commises par les commissaires aux comptes portant atteinte à leur considération, à leur honneur ou à leur dignité. Elle peut appliquer l'avertissement, la réprimande, la radiation temporaire, et même la radiation définitive.

D – Les décret et loi de 1937 et 1943

Ces décret et loi complètent l'arsenal juridique existant. Le décret de 1937 corrige une anomalie du décret de 1935, qui prévoyait un mandat d'une année pour le commissaire désigné par l'assemblée générale, et un mandat de trois années pour le commissaire désigné par le tribunal de commerce en cas d'absence de commissaire nommé par l'assemblée. Pourquoi avoir instauré des mandats à durée différente en fonction du mode de désignation du commissaire aux comptes? (Granger, 1951). Quant à la loi de 1943, elle définit les différents types d'opérations réalisées entre un administrateur et sa société et en précise les modalités de contrôle en modifiant l'article 40 de la loi de 1867.

D'une part, l'article 6 du décret du 31 août 1937 apporte une sécurité importante au commissaire dans l'exercice de son mandat et renforce son indépendance et la connaissance qu'il peut avoir de l'entreprise contrôlée, en fixant à trois années la durée de son mandat. L'assemblée générale doit désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes désormais pour une durée de trois ans. Cette disposition correspond au souhait exprimé par Lesaché, lors des débats du Sénat en 1934¹ : *« le contrôle d'une société est une œuvre difficile pour un nouveau venu. Au contraire, dès la seconde année, la connaissance de la comptabilité et des détails de l'affaire facilite sa tâche et lui permet de pénétrer plus à fond dans les écritures, de distinguer les différences d'un exercice à l'autre, de tâter le pouls de l'affaire, de se rendre*

¹ Extrait du *Journal Officiel* de 1934, cité par Delattre (1936), p 101.

compte de sa marche dans le sens du progrès et de la prospérité ou en sens contraire, de signaler, au conseil d'administration d'abord, aux actionnaires ensuite, les particularités révélées par les écritures. A plus forte raison, les années suivantes, le contrôle deviendra-t-il plus efficace et plus aisé. Un mandat d'une certaine durée donne en outre plus d'indépendance au contrôleur qui, n'étant plus à la merci d'une réélection, c'est-à-dire d'un retrait d'emploi sans motif, n'aura plus à craindre qu'une révocation, c'est-à-dire une mesure grave qu'on ne peut proposer sans des raisons sérieuses. Actuellement, il suffit d'avoir cessé de plaire aux dirigeants pour ne pas être réélu : ils n'ont aucun motif à donner. Tout contrôleur tant soit peu curieux risque donc de ne plus être réélu. Un tel régime n'est pas admissible. » Foos (2001) précise que la jurisprudence est également favorable à la stabilité du commissaire aux comptes en imposant l'existence de justes motifs pour la révocation du commissaire aux comptes avant l'échéance de son mandat.

D'autre part, la loi du 4 mars 1943 renforce le contrôle des opérations réalisées par les administrateurs avec la société contrôlée à des conditions privilégiées. L'article 40 de la loi de 1867 est donc ainsi modifié : *« toute convention entre une société et l'un de ses administrateurs, soit directement ou indirectement, soit par personne interposée, doit être soumise à l'autorisation préalable du conseil d'administration. Avis en est donné aux commissaires. Il en est de même pour les conventions entre une société et une autre entreprise si l'un des administrateurs de la société est propriétaire, associé ou non, gérant, administrateur ou directeur de l'entreprise (...) Avis en est également donné aux commissaires. (...) Les commissaires présentent à l'assemblée générale un rapport spécial sur les conventions autorisées par le conseil. L'assemblée statue sur ce rapport. (...) »* A côté de ces conventions autorisées, il existe aussi des conventions interdites : emprunt d'un administrateur auprès de la société, découvert en compte courant, ou bien encore, caution ou aval de la société pour les engagements pris par les administrateurs pour eux-mêmes envers les tiers. Des conventions sont par contre autorisées de plein droit : les conventions normales, c'est-à-dire les conventions rentrant dans l'objet de la société qui sont réalisées couramment avec des personnes autres que les administrateurs et dans des conditions identiques.

Toutes les autres conventions sont soumises aux formalités spéciales de l'article 40 :

- déclaration de l'administrateur intéressé au conseil d'administration des fonctions qu'il exerce dans d'autres entreprises telles qu'elles sont précisées à l'alinéa 2 de l'art. 40 ;

- autorisation préalable de la convention par le conseil d'administration ;
- avis du conseil d'administration donné aux commissaires aux comptes ;
- rapport spécial des commissaires à l'assemblée générale ordinaire des actionnaires qui doit ratifier la convention.

Le texte de 1935 comporte donc d'intéressantes innovations. Il consacre tout d'abord la conception plutôt anglo-saxonne du contrôle des comptes, sans ingérence dans la gestion. Une grande ambiguïté sur le rôle du commissaire existait dans la loi de 1867 par l'emploi du terme « situation ». Cette ambiguïté est levée par le décret-loi de 1935 qui limite le rôle du commissaire au domaine comptable, à la vérification de l'exactitude des informations données sur les comptes dans le rapport du conseil. Le commissaire ne doit pas porter de jugement sur les actes de gestion du conseil d'administration. Delattre (1936) souligne que les *auditors* anglais ont également un rôle limité à l'examen comptable mais que leur mission n'est pas restreinte à une simple vérification arithmétique. Ils doivent, avec un soin raisonnable et une habileté ordinaire (*reasonable care and ordinary skill*), s'assurer que les écritures sont bien conformes à la réalité. Les *auditors* sont des spécialistes comptables qui ne s'immiscent nullement dans l'administration et ne surveillent point les administrateurs. Le décret-loi de 1935 est proche de cette conception du rôle du contrôleur des comptes.

Ce décret place par ailleurs le commissaire dans une fonction d'intérêt général, en tant qu'organe de contrôle financier des sociétés. Il restitue la permanence de la mission du commissaire, définit sa mission de manière plus précise et l'étend en imposant notamment aux commissaires la révélation des faits délictueux au procureur de la République, la rédaction d'un rapport spécial sur les conventions définies par l'article 40 et la publication dans le rapport ordinaire des inexactitudes et irrégularités relevées. Selon Delattre (1936), ce décret rétablit le concept de commissariat que soixante années d'incompréhension avaient souvent réduit à l'état d'utopie. Néanmoins, des lacunes, des imprécisions subsistent qui, dès la promulgation du texte, laissent envisager une application difficile, voire inefficace, du contrôle légal des comptes.

§ 2 – Un échec prévisible

Le décret-loi de 1935 ne traite pas ou peu certaines questions qui demeurent en suspens. De plus, la non immixtion dans la gestion du commissaire reste soumise à controverse et se pose la question du lien entre le commissaire et la puissance publique. En outre, le monde des affaires et les corps professionnels ne semblent pas prêts à mettre en œuvre le contrôle imposé par la loi.

A – Des questions non traitées

Le décret-loi ignore en effet la question de la réforme du droit comptable et bon nombre de points relatifs au recrutement et aux modalités pratiques de l'exercice du contrôle restent en suspens.

1. La réforme du droit comptable

En dehors du décret modifiant l'article 35 de la loi du 24 juillet 1867 sur les bilans et comptes et instituant la permanence des méthodes d'évaluation des divers postes comptables et de la forme du bilan et du compte de profits et pertes présentés à l'assemblée générale des actionnaires, les différents décrets de 1935 occultent la question de la réforme du droit comptable, réforme tant attendue par certains intellectuels et praticiens. Si le commissaire aux comptes doit vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société, contrôler la régularité et la sincérité des inventaires et des bilans ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration, aucune mention n'est faite dans la loi sur la manière de présenter le bilan. Ce sont toujours les articles 8 à 17 du Code de Commerce qui régissent la tenue des livres comptables. Le législateur semble donc avoir voulu laisser la main libre aux associations professionnelles comptables pour proposer des normes d'établissement des comptes. En instituant un contrôle obligatoire par les commissaires aux comptes dans toutes les SA, il paraît évident qu'une réflexion sur l'objet de ce contrôle, à savoir les comptes de la société, doit être menée. Seulement quel organisme peut alors se prétendre légitime pour mener à bien une telle étude : les organismes élitistes tels la CECP ou la SCF, mais peu représentatifs, les sociétés fiduciaires, les divers groupements de professionnels comptables, exerçant à titre libéral ou salarié, les toutes nouvelles associations de commissaires aux comptes inscrits? Or aucun de ces organismes

n'atteint la taille critique ni ne dispose du prestige indispensable à l'exercice d'un rôle de normalisateur.

La normalisation comptable ne devient effective qu'après la Seconde guerre mondiale. Avant 1940, « *la plupart des entreprises tiennent une comptabilité générale fondée sur des mécanismes relativement homogènes mais les règles d'évaluation des actifs, les modalités de la prise en compte des risques ou la présentation des comptes de pertes et profits varient d'une entreprise à l'autre. Ce flou autorise toutes les manipulations* » (Touchelay, 2005a). Le secteur des assurances fait exception. « *Il joue un rôle pionnier en se dotant d'une ébauche de plan comptable. Depuis 1905, les sociétés d'assurance sont tenues de respecter quelques prescriptions comptables* » (Touchelay, 2005a). Puis le décret-loi du 14 juin 1938 les oblige à fournir à toute personne qui le réclame un compte-rendu annuel de leurs opérations selon un modèle prédéfini, compte-rendu qui doit comprendre le bilan, le compte général des pertes et profits et l'état des placements.

Entre 1937 et 1940, la comptabilité est cependant mise en première ligne car la plupart des décideurs économiques et politiques considèrent que l'efficacité de la préparation d'une nouvelle guerre dépend de l'amélioration des connaissances sur l'activité économique (Touchelay, 2011). Un premier plan comptable est publié dans le bulletin du syndicat national des contributions directes de février 1940, issu des travaux d'une commission d'études économiques et fiscales, constituée en 1939, sous l'égide de la direction générale des contributions directes. En Allemagne, la circulaire Goering de 1937 propose un encadrement rigoureux de l'activité économique mobilisée en faveur du réarmement. Elle fait de la comptabilité « *un élément fondamental de la réorganisation des organismes productifs* ». ¹ Une seconde circulaire de novembre 1937 charge les groupements professionnels d'adopter d'urgence les mesures permettant aux entreprises d'établir des comptabilités correctes. ² L'établissement des principes de comptabilité est confié à des experts rattachés à l'office du Reich. La circulaire présente également un plan comptable détaillé, qui « *constituera désormais le plan unitaire d'organisation des comptabilités à appliquer par toutes les entreprises du Reich* ». L'Allemagne nazie est le premier pays à instituer un plan comptable national. La normalisation comptable devient en Allemagne un instrument important de l'emprise de l'Etat sur l'économie. Selon Touchelay (2011), ce système n'est pas transposable

¹ Touchelay (2011), p 159. Extrait de l'ordonnance Goering du 12 novembre 1936.

² Touchelay (2011), p 160. Extrait de la circulaire Goering du 11 novembre 1937.

en France car il s'appuie sur des organisations professionnelles fortement implantées et sur une administration d'Etat étoffée.

Dès février 1940, les études sur un plan comptable général sont relancées à partir de l'avant projet de la direction générale des contributions directes. « *L'intérêt pour la normalisation des comptabilités apparu dans l'immédiat avant-guerre se confirme dès la formation du régime de Vichy (juillet 1940). L'amélioration des connaissances de l'activité économique est nécessaire au régime, tant pour des raisons idéologiques (corporatisme) que pour gérer la pénurie* » (Touchelay, 2005a). Le décret du 22 avril 1941 charge une commission interministérielle de définir un plan comptable. Chezleprêtre, directeur des enquêtes régionales et de la documentation économique, voit dans la diffusion d'un plan comptable quatre avantages majeurs : la réduction de la durée des vérifications, l'augmentation du rendement des impôts, le soutien au contrôle des prix et l'amélioration de la qualité de l'information disponible sur l'activité économique. L'amélioration du contrôle des comptes passant par une meilleure qualité et une homogénéité des comptes à vérifier semble loin de ses préoccupations. Le cadre général défini par la commission doit ensuite être adapté par les comités d'organisation, créés en 1940, pour contrôler les différentes professions. La commission interministérielle, présidée tout d'abord par Coutrot puis par Detoeuf¹, compte une cinquantaine de membres : des experts comptables, des représentants des comités d'organisation, des membres de la CEGOS² et du CII³, des délégués des secrétariats d'Etat et des ministères, des juristes... (Touchelay, 2011). La normalisation implique donc des professionnels mais reste dominée par les représentants de l'Etat français. Un premier plan comptable est rédigé en 1942. Il normalise les règles de tenue et d'établissement des comptes annuels, énonce des principes comptables concernant l'évaluation et la présentation des états financiers, le traitement comptable et l'élaboration de plans comptables, et propose une présentation de bilan type (OECCA, 1993). Le plan de 1942 présente des analogies avec le plan Goering mais comprend des emprunts conséquents à des travaux français menés avant-guerre (Standish, 1990). La volonté de promulguer et faire appliquer ce plan n'est pas suivie d'effets, les circonstances ne se prêtant pas à l'adoption de mesures que la plupart des entreprises reprouvent. Seul le comité d'organisation de l'industrie aéronautique recommande

¹ Ancien élève de Polytechnique, premier président d'Alstom (1928-1940).

² Commission Générale de l'Organisation Scientifique du Travail, fondée à Paris en 1926 sous le nom de CGOST, dans le but de proposer des conseils d'organisation aux entreprises, à l'Etat, à travers l'organisation scientifique du travail.

³ Comité d'Information Interprofessionnel, héritier de la Confédération Générale du Patronat Français, et institué en 1941.

l'application du plan de 1942. L'ombre de Vichy et de la collaboration entache cet édifice et sa survie n'est pas acquise à la Libération (Touchelay, 2011).

Plusieurs groupes favorables à la normalisation souhaitent toutefois conserver les acquis de Vichy.¹ Le décret du 5 février 1946 instaure une commission permanente de normalisation des comptabilités ouverte aux intérêts privés et qui s'engage à atténuer l'emprise des pouvoirs publics sur l'élaboration des nouvelles règles comptables (Touchelay, 2011, p 213). La commission établit un nouveau plan comptable en 1947, modifié en profondeur par rapport à celui de 1942, qui retient la codification décimale, et qui distingue la comptabilité générale de la comptabilité analytique. Ce cadre comptable est applicable avec beaucoup de souplesse en fonction de l'ampleur des liens financiers existant entre l'entreprise et l'Etat.² Le plan de 1947 présente les caractéristiques suivantes (Jacquelin-Loubier, 2010) :

- Il est utilisable par toutes les entreprises ; c'est un plan simple à mettre en œuvre.
- La comptabilité de gestion est autonome par rapport à la comptabilité financière. Le plan est dualiste et non plus moniste comme celui de 1942. Il existe une classe de comptes dédiée à la gestion.
- Il revêt une forte orientation macroéconomique. Il existe des comptes de renseignements statistiques ; les comptes sont regroupés dans le bilan par fonction économique ; les charges et les produits sont classés par nature et non par fonction. Ces agrégations ont une utilité à la fois au niveau de l'entreprise mais aussi au niveau du secteur industriel, et même à l'échelon de l'économie nationale.

Le plan de 1947 est accueilli favorablement par les usagers. Il est ensuite revu en 1953 puis en 1957. Alors que le plan de 1947 ne concerne que les entreprises nationalisées, sa version révisée de 1957 devient obligatoire au fur et à mesure de ses adaptations sectorielles pour les entreprises des secteurs considérés (Lemarchand, 1998). Le plan de 1957 est moins contraignant (certaines obligations deviennent des recommandations). Il rénove la comptabilité générale en créant de nouveaux comptes et en proposant de nouveaux

¹ Le Comité National de l'Organisation Française rédige un projet de plan comptable en 1944 ; la CEGOS s'intéresse aux techniques de comptabilité industrielle auxquelles elle consacre une session de travail en février 1945 ; le nouveau ministre de l'économie nationale, Mendès France, demeure favorable à la mise en œuvre d'un plan comptable (Touchelay, 2011).

² Le plan est imposé par le décret du 22 octobre 1947 aux sociétés ou organismes à caractère industriel ou commercial bénéficiant de garantie de l'Etat pour une somme supérieure ou égale à dix millions de francs ou bien dans lesquelles la participation de l'Etat, des collectivités publiques et des établissements publics est au moins égale à 20% du capital. En dehors de ces textes, les règles sont facultatives.

classements. Le nouveau plan modifie enfin en profondeur la comptabilité analytique ; la méthode de base demeure la méthode des coûts complets mais elle peut être complétée par la méthode des coûts directs (Jacquelin-Loubier, 2010). Cependant, le pari de la diffusion spontanée du plan de 1957 n'est pas totalement réussi : sa diffusion est à la fois lente et partielle, car elle ne concerne ni les artisans ni les bénéficiaires du régime fiscal forfaitaire (Touchelay, 2011). *« Conçu comme un élément fondamental du contrôle de l'État dans une économie de pénurie pendant l'Occupation, envisagé comme un moyen de favoriser l'encadrement économique de la reconstruction au même titre que d'autres outils, le plan comptable s'affirme progressivement comme un instrument nécessaire aux directions des entreprises confrontées à des changements structurels majeurs »* (Touchelay, 2005a).

2. Recrutement, rémunération et rapport des commissaires

Les modalités de recrutement des commissaires définies par le décret-loi de 1935 posent questions. Tout d'abord, la loi n'impose aucun critère de recrutement pour les commissaires des sociétés anonymes ne faisant pas appel à l'épargne publique. Bon nombre de commissaires ne sont donc assujettis à aucune obligation. De plus, un seul des commissaires des SA faisant appel à l'épargne publique doit être inscrit sur la liste. Il n'existe donc aucun critère d'éligibilité pour les autres commissaires de ces sociétés. Sous réserve de satisfaire aux critères d'incompatibilités, le choix du commissaire demeure libre pour toutes les SA non cotées, ainsi que pour les SA cotées, à l'exception d'un commissaire choisi sur la liste. Nous retombons donc dans les travers de la loi de 1867. Enfin, Delattre (1936) s'interroge sur la pertinence de la restriction géographique imposée aux sociétés faisant appel à l'épargne publique, qui doivent choisir un de leurs commissaires sur une liste établie par la commission siégeant au chef lieu de la Cour d'Appel dans le ressort de laquelle se trouve le siège social de la société. Or le lieu du siège social ne correspond pas forcément à celui de l'exploitation et les ressorts des Cours d'Appel ne correspondent pas à des régions économiques. La spécialisation de certaines régions dans telles branches d'industrie ou de commerce amènerait les commissaires locaux à contrôler des sociétés concurrentes et à être initiés ainsi aux détails les plus secrets de leurs affaires. La spécialisation technique semble souhaitable pour Delattre *« si l'activité des commissaires trouve à s'exercer sur l'ensemble du pays, autant elle peut être source de difficultés si la compétence des commissaires est réduite à un cadre géographique »*. La réglementation de 1935 sur la nomination des commissaires laisse perplexes bon nombre d'auteurs. Granger (1951) considère les dispositions du décret-loi

insuffisantes pour les grandes SA dans lesquelles la nomination du commissaire dépend encore beaucoup trop du conseil d'administration. En effet, l'absentéisme des actionnaires aux assemblées générales est un mal récurrent et Granger préconise de confier la nomination des commissaires à l'autorité judiciaire. En revanche, il reproche l'application des critères d'incompatibilités aux petites sociétés.

En outre, la loi reste muette sur la rémunération à octroyer au commissaire aux comptes. Il est généralement admis que c'est à l'assemblée générale des actionnaires, et à elle seule, de la fixer. La rémunération reste dans les faits dérisoire, surtout en comparaison de celle des *auditors* britanniques. Comme l'indique Masson (1936), la rémunération des commissaires avant la Première guerre mondiale est de l'ordre de 500 Frs par an, parfois 1 000 Frs et est au maximum de 1 500 Frs. A cette même époque, la rémunération de leurs collègues anglais dépasse parfois les 50 000 Frs par an. En 1936, les rémunérations les plus fréquentes sont d'environ 1 000 à 2 000 Frs et la contrepartie de ce faible pécule consiste en un contrôle souvent dérisoire, faute de moyens alloués au commissaire. Delattre (1936) estime que l'on n'assurera jamais un contrôle sérieux tant que l'on n'aura pas admis en France la nécessité de rémunérer honorablement les commissaires. Les vérifications sommaires et les contrôles superficiels sont la rançon inévitable des rémunérations sous estimées. Delattre espère que la création d'associations de commissaires inscrits permettra d'améliorer ce point, ces associations pouvant, comme leurs homologues anglaises, fixer des tarifs uniformes. Selon Lisbonne (1936), « *la parole est aux actionnaires et aux commissaires, qui devront comprendre leur rôle et leur mission ; si le bon exercice du contrôle est conditionné par l'allocation d'une rémunération normale, le vote de celle-ci est lui-même déterminé par la façon dont les commissaires comprennent leurs devoirs.* »

Enfin, le rapport établi par les commissaires n'est pas joint de manière obligatoire au bilan et au compte de pertes et profits de la société contrôlée. Selon l'article 35 modifié de la loi de 1867, le rapport doit être tenu à la disposition des actionnaires au siège social quinze jours au moins avant la date de l'assemblée, mais il n'est pas obligatoirement lu lors de l'assemblée générale. Ce manque de publicité du rapport du commissaire, aboutissement de ses vérifications, conduit à nier sa véritable utilité.

B – Le lien entre les commissaires et la puissance publique

La mission du commissaire instaurée par le décret de 1935 est principalement un contrôle comptable des documents mais elle porte également sur la régularité et la sincérité des comptes. Gayet (1936) précise que le commissaire doit « *s'assurer que le bilan est établi d'après les règles posées par le décret-loi et, d'une façon générale, voir si toutes les formalités légales ont été remplies.* » Le commissaire ne doit en aucun cas s'immiscer dans la gestion de la société.

Cependant, cette non immixtion dans la gestion semble remise en cause par l'article 37 qui porte sur la révélation des faits délictueux. Le rôle d'informateur des commissaires, par le biais de l'article 40, est également très contesté. Selon Gayet (1936), les commissaires doivent être les collaborateurs des administrateurs. Comment cette collaboration est-elle compatible avec cette obligation de dénonciation ? La révélation des faits délictueux et le rapport spécial portant sur les conventions de l'article 40 sont fortement critiqués lors du IV^e Congrès national de comptabilité en février 1936¹. Archavlis tente de ramener le calme en précisant que les décrets lois ont le mérite d'exister et de traiter une question laissée dans les couloirs depuis 50 ans. Il est évident que des modifications peuvent être apportées aux dispositions législatives mais que cela doit se faire sous le signe de la collaboration et non sous la forme d'une levée de boucliers. Thevenot², dans son rapport sur le commissariat aux comptes dans les sociétés anonymes, publié en 1936, ajoute qu'il est souvent difficile de déterminer si un fait est ou n'est pas délictueux même pour ceux qui ont fait de longues études de droit. Sur quoi les commissaires pourront-ils baser leur appréciation, qui sera de ce chef forcément arbitraire ? Pour éviter les graves sanctions qui les menacent, ils en seront réduits à faire de la dénonciation chaque fois qu'ils auront des doutes. Mais alors un autre risque surgit : celui d'avoir fait une dénonciation calomnieuse, selon l'article 373 du Code pénal. Batardon³ surenchérit en 1937 : « *Chose plus grave : la loi tend à faire jouer aux commissaires le rôle peu enviable de dénonciateurs officiels et de pourvoyeurs de la justice et à rendre très difficile leur rapport avec les administrateurs de sociétés.* » Résultat de ces responsabilités trop lourdes : les détourner des sociétés dont la fréquentation leur paraîtrait quelque peu compromettante. Toute réglementation excessive va à l'encontre du but que l'on se propose d'atteindre. Celle-ci risque de paralyser les entreprises sérieuses sans entraver

¹ Compte rendu de la 2^{ème} journée, samedi 21 février 1935, du IV^e Congrès international de comptabilité, *La comptabilité et les affaires*, février 1936, p 105.

² Thévenot est expert comptable, membre du syndicat national des experts comptables.

³ Batardon est expert comptable breveté d'Etat.

sensiblement l'action des entreprises douteuses, qui trouvent presque toujours un moyen de contourner la loi. Truchy¹ va plus loin en s'interrogeant ainsi : l'obligation pour le commissaire de révéler les faits délictueux n'a-t-elle pas contribué à entretenir cet esprit de réserve et d'hésitation à l'égard du contrôle ? Il trouve là quelque chose de contraire à l'esprit du mandat et qui fait du commissaire aux comptes un agent d'Etat. Les débats se poursuivent et Ferréol Bolo (1948) intervient lors du Congrès international de la comptabilité de Paris : « *Voilà une aggravation singulièrement lourde de la responsabilité du commissaire. Savoir s'il y a délit est quelque chose d'extrêmement délicat. Les éléments matériels, les éléments intentionnels, le commissaire pourra les découvrir ; mais vous le faites juge du fait et de l'intention, exigence inadmissible ; le commissaire ne doit pas être un dénonciateur.* »²

Le lien existe entre le corps des commissaires et la puissance publique puisque le commissariat aux comptes présente désormais un intérêt général et vise à la protection de l'épargne. Cependant doit-il s'établir avec les commissaires pris individuellement ? La doctrine et les praticiens sont unanimes sur ce sujet : le commissaire n'est ni délateur ni un délégué du Parquet.

C – Une faible demande de contrôle et le manque de professionnels

En 1936, les marchés financiers jouent encore un rôle mineur dans l'expansion du capitalisme français. Les administrateurs sont très sensibles au secret des affaires et, pour pouvoir traiter avec les commissaires, attachent plus d'importance à leur compétence sociale, c'est-à-dire au fait qu'ils appartiennent au même milieu social, qu'ils partagent les mêmes valeurs, qu'à leur compétence technique. Tant que la dissociation propriétaires dirigeants n'est pas effective, la demande d'audit reste faible. De plus, il n'existe aucune norme d'audit, les honoraires sont très faibles et le commissaire aux comptes se maintient dans un rôle formel et honorifique. Le contrôle demeure illusoire, la surveillance est toujours perçue comme une affaire interne à la société. Selon Hilaire (1989), la liberté de gestion et l'autorité des dirigeants sont affirmées comme un dogme, renforcé encore par le goût du secret. Delattre (1936) rappelle que l'évolution du droit restera vaine sans évolution parallèle de la pratique. « *L'éducation des actionnaires est à faire. Il faut les persuader qu'ils ont en main, grâce à l'institution des*

¹ Discours prononcé par Henri Truchy, professeur honoraire à la Faculté de droit de Paris, suite à l'exposé de Max Ramdohr sur le contrôle des comptes en Allemagne ; repris dans Ramdohr (1939).

² Procès verbal de l'assemblée générale ordinaire du 29 juin 1963 de la Chambre des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel d'Angers. Le rapport du président angevin reprend les propos prononcés par Ferréol Bolo en 1948, lors du Congrès international de la comptabilité à Paris. Il tend ainsi à dénoncer l'obligation pour le commissaire de révéler les faits délictueux.

commissaires, une arme qui leur permet de se renseigner périodiquement sur la situation financière de la société ». Il faut les convaincre qu'il s'agit là d' « *un rouage essentiel dont l'exercice exige une rémunération pécuniaire d'autant plus large que la responsabilité de ceux qui l'assurent est aggravée.* » Néanmoins Truchy¹ déplore le manque d'empressement des entreprises, même parmi les plus honorables et les mieux conduites, à l'égard du contrôle. Il regrette lui-aussi la survivance du souci du secret des affaires, préoccupation si tenace en France dans l'esprit des chefs d'entreprise. En 1965, le constat de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés reste identique : le contrôle des comptes apparaît comme une contrainte sans efficacité véritable à de nombreuses sociétés.

De plus, le manque de professionnels de métier susceptibles de prendre la relève des actionnaires dans leur droit de contrôle et d'introduire technicité et indépendance dans la pratique de la surveillance est une cause de stagnation de la fonction de commissaire aux comptes. En effet, comment comparer les quelques 700 experts comptables brevetés de 1936 avec les 12 000 membres environ de la prestigieuse ICAEW et les 6 400 membres environ de la *Society of Incorporated Accountants and Auditors*² ?

Pour que la réforme française fonctionne, il ne s'agit pas, selon Belvaux (1939)³, d'appliquer les pratiques anglaises mais il estime que trois facteurs de succès doivent être impérativement respectés : l'exacte possession par les praticiens d'un métier difficile, une mission comprise par les entreprises pour que s'établisse entre les entreprises et les commissaires une collaboration féconde, et enfin, l'activité, l'intelligence et la tenue des groupements.

Laissons pour conclure la parole à Delattre (1936) : « *Il faut, en un mot, faire entrer dans les mœurs ce qui est écrit dans la loi.* »

¹ in Ramdohr (1939).

² Masson (1936) indique que l'ICAEW compte, début 1936, 11 564 membres et que la SIAA en compte 6400. Ces chiffres sont confirmés par Monsarrat (1939) qui précise que l'ICAEW comprend environ 12000 membres, contre environ 7500 membres pour le SIAA. Quant à la France, la revue *Experta* recense, en 1932, 634 experts comptables brevetés d'Etat sans examen et 40 avec examen (*Experta*, septembre 1932, p 470).

³ Belvaux est expert comptable et ingénieur commercial.

Section 2. Commissaires aux comptes et experts comptables : séparation des organisations professionnelles mais coexistence progressive des deux activités

Albert-Buisson, lors de la première réunion de la Fédération des associations de commissaires inscrits après la réforme de 1935, invite les commissaires à ne pas se regarder seulement « *comme des professionnels d'origines diverses – comptables, juristes, ingénieurs – désireux de bien remplir, individuellement, les missions qui leur seraient confiées* » mais à se ressentir, « *comme un grand corps hautement conscient d'animer la réforme de 1935* ». ¹ « *De l'intelligence, de l'activité, de la tenue de vos groupements* », ajoute Albert Buisson, « *dépend en grande partie le succès de la réforme de 1935, car c'est à eux qu'il appartient de l'animer et de la faire passer dans les mœurs.* »

Le décret-loi de 1936 rénove l'organisation professionnelle des commissaires aux comptes en rendant obligatoire la création d'associations dès lors qu'une liste comprend plus de vingt commissaires inscrits. Parallèlement à la constitution de ces organisations professionnelles de commissaires, les experts comptables se regroupent et forment l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés en 1942. La pratique du commissariat aux comptes est progressivement celle de professionnels comptables mais la technicité accrue des rapports ne masquerait-elle pas le manque d'indépendance des contrôleurs vis-à-vis des administrateurs ?

§ 1 – La lente gestation d'une organisation professionnelle de commissaires aux comptes

Le décret-loi de 1936 s'efforce de mettre en place une véritable organisation professionnelle pour les commissaires aux comptes par la constitution des associations de commissaires de sociétés. Mais le processus de professionnalisation a un goût d'inachevé.

¹ Monsarrat (1939). Alfred Buisson, sénateur, conclut par un discours l'exposé de Monsarrat sur le contrôle des comptes dans les sociétés anglaises.

A – Les associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel

Le décret-loi du 29 juin 1936 instaure une forme d'organisation professionnelle pour les commissaires aux comptes. Les différentes associations décident alors de former une Fédération nationale mais chaque entité locale conserve ses prérogatives.

1. Le décret-loi du 29 juin 1936

Dans leur rapport adressé au Président de la République¹, le Garde des Sceaux, ministre de la Justice : Marc Rucart, le ministre des Finances : Vincent Auriol, le ministre de l'Economie nationale : Charles Spinasse, le ministre du Commerce : Paul Bastid, le ministre de l'Education nationale : Jean Zay, précisent les caractéristiques essentielles du règlement d'administration de juin 1936. La constitution d'un groupement professionnel leur paraît « *le meilleur moyen de donner aux commissaires inscrits l'autorité morale qui leur est nécessaire. Au contrôle corporatif résultant du groupement en association professionnelle des commissaires inscrits s'ajoutera, le cas échéant, l'action de la chambre de discipline constituée par le bureau de l'association.* »

Selon l'article 7 du décret-loi du 29 juin 1936, « *les candidats reconnus aptes aux fonctions de commissaire et inscrits sur la liste de la Cour d'Appel lorsqu'ils sont au nombre de 20 au moins doivent constituer une association déclarée, conformément à la loi du 1^{er} juillet 1901, et dont les statuts et le règlement intérieur sont communiqués au président de la commission.* » L'article 8 précise que « *le bureau de l'association constitué en chambre de discipline exerce le pouvoir disciplinaire à l'égard des membres de l'association. La chambre de discipline, soit d'office, soit à la demande du procureur général, instruit sur les manquements à leurs devoirs professionnels relevés contre les intéressés, sur les fautes commises par eux et portant atteinte à leur considération, à leur honneur, ou à leur autorité. Elle applique, s'il y a lieu, les peines :*

1. *de l'avertissement*
2. *de la sanction.* »

¹ Journal Officiel 1936.

Dans le cas où elle estimera que les fautes commises doivent entraîner une sanction plus grave, elle soumettra l'affaire à la commission instituée par l'article 4 du décret-loi du 8 août 1935¹ qui, maîtresse de la liste établie par elle, pourra prononcer la radiation temporaire ou l'exclusion définitive des listes.

2. La Fédération des associations de commissaires

C'est le 20 juin 1938 que les présidents des différentes associations de commissaires adoptent le principe d'une Fédération des associations de commissaires. Par crainte d'un poids trop élevé des représentants de la Chambre parisienne dans cette organisation centrale, certaines Chambres, telles la Chambre des commissaires agréés par la Cour d'Appel de Rennes, préféreraient la constitution d'une conférence des présidents. Si le principe de la Fédération est adopté, et tel est le cas en juin 1938, l'assemblée rennaise charge « *ses délégués dans toute la mesure du possible de s'opposer à ce que la Chambre des commissaires de Paris ait une quelconque prépondérance dans cette Fédération.* »²

Le but de la Fédération est d'assurer une unité d'action entre toutes les associations de commissaires inscrits par les Cours d'Appel, de défendre les intérêts corporatifs et de se pencher sur la pratique du contrôle légal (Foos, 2001, p 206). La Fédération ne dispose d'aucun pouvoir conféré par la loi. Le pouvoir disciplinaire demeure entre les mains de chaque chambre régionale et de chaque commission régionale. Elle tente cependant d'insuffler aux différentes associations des principes directeurs. Elle met ainsi en place une grille tarifaire. L'assemblée générale de la Fédération de 1949 affirme qu'elle souhaite réformer le mode de recrutement des commissaires, qui consiste souvent en une inscription automatique sur titres dispensant de l'examen technique. Elle souhaite également que se mette en place une inscription unique emportant compétence sur l'ensemble du territoire et que le contrôle des comptes de toutes les SA soit effectué par un commissaire agréé. Mais faute de

¹ « Dans les sociétés par actions faisant appel à l'épargne publique, l'un des commissaires au moins doit être choisi sur une liste établie par une commission siégeant au chef-lieu de la Cour d'Appel dans le ressort de laquelle se trouve le siège social.

Cette commission est composée de quatre membres :

1. un président ou un conseiller à la Cour d'Appel, qui préside, avec voix prépondérante
2. un magistrat d'un tribunal de première instance du ressort
3. l'un des présidents des tribunaux de commerce du ressort

Ces trois membres sont désignés annuellement par le premier président de la Cour d'Appel, avant le 1^{er} janvier

4. le directeur de l'enregistrement exerçant ses fonctions dans le département du siège de la Cour d'Appel. »

² Procès verbal de l'assemblée générale du 10/01/1938, Chambre des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Rennes.

pouvoir normatif et disciplinaire, la Fédération ne parvient pas à coordonner les actions des chambres régionales. Ce n'est d'ailleurs qu'en 1964, soit 26 ans après sa formation, que la Fédération publie son premier bulletin de liaison qu'elle adresse à tous les commissaires.

3. La vie des associations locales : illustration par les Chambres angevine et rennaise

Pour mieux appréhender la vie des différentes associations locales de commissaires, nous avons étudié les documents retraçant la vie des Chambres angevine et rennaise en consultant les archives des Compagnies Régionales des Commissaires aux Comptes d'Angers et de Rennes, relevant du ressort des deux Cours d'Appel les plus proches de Nantes, siège de l'université où est préparée cette thèse. Si les archives de la Chambre angevine sont relativement complètes (statuts, règlement intérieur, procès verbaux des assemblées générales), celles de Rennes sont moins exploitables. Elles ne comprennent en effet ni les statuts ni le règlement intérieur de la Chambre, et les procès verbaux des réunions de bureaux et des assemblées générales sont beaucoup plus succincts que ceux rédigés à Angers. Néanmoins, leur étude conjointe permet de mettre en avant les réflexions et les projets de ces toutes nouvelles associations professionnelles.

En exécution du décret-loi de 1936, la constitution de la Chambre des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel d'Angers est prononcée le 26 janvier 1937. L'objet de l'association réside en « *l'établissement et le maintien entre tous ses membres des liens de bonne confraternité, l'observation des règles de dignité et d'honorabilité attachées à leurs fonctions, la défense de leurs intérêts communs et l'étude de toute question professionnelle.* »¹

Le règlement intérieur de la Chambre insiste sur l'importance du secret professionnel et des liens de confraternité existant entre les membres de l'association. « *Le mandat de commissaires exige l'observation d'un secret professionnel rigoureux et strict. L'importance de la mission économique et sociale des commissaires agréés entraîne pour eux l'obligation de remplir leur fonction avec une parfaite dignité et dans un esprit de solidarité confraternelle.* »² Le comportement des membres de l'association doit respecter une certaine éthique professionnelle. « *Les commissaires doivent s'abstenir rigoureusement d'avoir recours, pour l'obtention des mandats, aux procédés de la publicité commerciale, comme*

¹ Article 2 des statuts de la Chambre des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel d'Angers.

² Article 8 du règlement intérieur de la Chambre d'Angers.

*aussi de faire des démarches qui seraient contraires à la dignité de la fonction. Il leur est interdit notamment de répondre aux sollicitations ayant pour objet de mettre les commissaires en concurrence les uns avec les autres pour l'obtention des mandats ».*¹ Le caractère personnel de la relation liant le commissaire et l'entreprise contrôlée est mis en avant. « *Le commissaire devant toujours être en mesure de diriger en personne les vérifications qui lui sont confiées doit s'abstenir d'accepter des mandats qu'il ne pourrait exécuter lui-même en raison de leur trop grand nombre ou de leur importance. S'il peut recourir à des collaborateurs pour le seconder, il ne peut, en aucun cas, leur déléguer ses fonctions.* »²

L'assemblée constitutive de la Chambre des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Rennes a lieu un mois plus tard, le 25 février 1937.

Le premier président de la Chambre d'Angers, Charles Poisson, est né à Saumur en 1882, second d'une famille de cinq enfants, laquelle était propriétaire d'un négoce de mercerie et de bonneterie en gros. Après de brillantes études de droit et l'obtention du doctorat en 1906, Charles Poisson débute une carrière d'enseignant à l'université catholique d'Angers. Lorsque la guerre éclate, Poisson est alors arbitre de commerce et syndic liquidateur (Supplisson, 2003). Après avoir été mobilisé comme soldat auxiliaire, il devient militant actif de l'association des familles et, au plan national, de la commission des Semaines sociales de France. Il préside à la création en 1928 de la Fédération départementale du parti démocratique populaire et est élu conseiller municipal d'Angers aux élections de 1929. A cette époque, il ajoute à son cabinet un département d'expertise comptable. Poisson devient président de la Chambre des commissaires d'Angers en 1937 et le sera jusqu'à son décès prématuré en mai 1948, suite à une crise cardiaque. Cette biographie succincte révèle tout d'abord les origines sociales relativement modestes de ce premier président. Sa formation est à l'origine celle d'un juriste et non une formation de comptable. C'est certainement par l'obtention de ses mandats politiques que Charles Poisson acquiert la légitimité et la reconnaissance nécessaire à son accession à la présidence de la Chambre des commissaires angevins. Le président est en effet élu pour trois ans par l'assemblée générale de la Chambre angevine.³ Poisson remporte les suffrages pour quatre mandats consécutifs.

¹ Article 9 du règlement intérieur de la Chambre d'Angers.

² Article 10 du règlement intérieur de la Chambre d'Angers.

³ Article 7 des statuts de la Chambre des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel d'Angers : « *l'association est administrée par un bureau composé d'un président et de six membres élus pour trois ans par l'assemblée générale.* »

Entre 1930 et 1960, les débats des assemblées générales des Chambres angevine et rennaise portent principalement sur les thèmes suivants :

1. Le choix des commissaires. Dès 1938, la Chambre de Rennes milite pour l'obtention du monopole du contrôle de toutes les SA par les commissaires inscrits. Le comité directeur de la Fédération, bien que favorable à la réforme envisagée, trouve prémédité de prendre l'initiative d'intervenir à ce sujet auprès des pouvoirs publics. En 1949, Angers propose une solution plus souple. Devant le nombre croissant de sociétés à responsabilité limitée¹ et l'ampleur des opérations qu'elles effectuent, l'assemblée angevine émet le vœu qu'il soit fait appel obligatoirement à un commissaire inscrit sur la liste de la Cour d'Appel lorsque le nombre des associés est supérieur à 20 ou lorsque le chiffre d'affaires qu'elles réalisent dépasse une somme qu'il y aurait lieu de fixer.
2. La rémunération du commissaire. L'assemblée de la Chambre d'Angers de 1938 estime que c'est le rôle de la Fédération de faire tous les efforts nécessaires pour arriver à une tarification officielle. En 1945, le bureau propose que le tarif établi par la Fédération soit adressé à toutes les SA du ressort de la Cour, accompagné d'une lettre du président rappelant aux sociétés faisant appel à l'épargne publique qu'elles doivent en principe choisir un commissaire inscrit sur la liste des commissaires agréés.
3. L'inscription sur les listes de commissaires. L'assemblée de la Chambre d'Angers de 1954 souhaite que les candidats à l'inscription sur la liste des commissaires aux comptes qui ne sont pas diplômés d'expertise comptable soient soumis à l'examen prévu pour cette inscription, la mission de commissaire rendant nécessaire toutes les compétences de l'expert comptable. Ce vœu est réitéré en 1956. Il est d'ailleurs pris à l'unanimité la décision de faire suivre d'un astérisque, sur le tableau des commissaires inscrits, le nom des membres de l'Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés. Ce souhait restera lettre morte. Rennes a une position beaucoup plus stricte qui est sans doute la raison d'une stagnation de ses effectifs, puisque la Chambre rennaise renvoie, selon les procès verbaux du bureau,

¹ La formulation « *sociétés à responsabilité limitée* », utilisée dans le procès verbal de l'assemblée générale de la Chambre angevine du 22/10/1949, est à prendre au sens large et ne désigne pas les seules SARL.

systématiquement à l'examen d'aptitude tout candidat, même s'il est titulaire du diplôme d'expert comptable. En effet si les effectifs de la Chambre d'Angers doublent quasiment, passant de 37 inscrits en 1937 à 71 en 1969, ceux de la Chambre rennais restent constants à environ 80 inscrits (cf. tableau 18).

Tableau 18 - Effectif des Chambres de commissaires inscrits près des Cours d'Appel de Rennes et d'Angers

Année	Nombre de commissaires inscrits à Rennes	Nombre de commissaires inscrits à Angers
1937	75	37
1945	82	
1950		57
1960	89	
1966	82	61
1967	83	65
1969		71

Source : Procès verbaux des assemblées générales des Chambres de Rennes et Angers (1937 – 1969)

4. L'assurance des risques liés à la fonction de commissaire. L'assemblée de 1951 décide de transmettre à la Fédération son point de vue sur la question de la responsabilité des commissaires aux comptes et d'une mutuelle couvrant les risques de cette responsabilité. L'assemblée exprime sa crainte de voir certains commissaires accomplir des missions critiquables auprès de sociétés qui communiquent aux associés des chiffres reflétant d'assez loin l'activité réelle, lorsqu'ils seront certains qu'une assurance forfaitaire couvre leurs responsabilités pécuniaires.

5. Le recouvrement des cotisations des membres de l'association. Lors de l'assemblée de 1945, le président de la Chambre angevine, Charles Poisson, déplore qu'« *un trop grand nombre des 69 membres inscrits au tableau semblent se désintéresser de leurs obligations et que certains ne répondent même pas aux demandes de paiement de leurs cotisations. Des dispositions doivent être prises à ce sujet.* » Cette question est également évoquée lors des assemblées de 1950 et de 1951. Le même constat est formulé par la Chambre de Rennes qui s'interroge, dès 1938, sur le traitement des membres défaillants, non à jour de leur cotisation.

La lecture de ces procès verbaux montre que les Chambres locales sont de réelles forces de propositions auprès de la Fédération sur des thématiques récurrentes telles que les modalités d'inscription sur les listes, l'extension à d'autres sociétés du recours obligatoire aux commissaires inscrits, la fixation d'un barème d'honoraires. Cependant, la Fédération, ne disposant d'aucun pouvoir normatif, n'est pas en mesure de coordonner ces différentes réflexions ni, surtout, d'imposer à toutes les Chambres l'application d'une de ces propositions. De plus, il convient de noter que le pouvoir disciplinaire est très rarement exercé par les Chambres locales. A Angers, l'assemblée de 1950 décide de traduire devant la Chambre de discipline quatre commissaires, pour non paiement des cotisations de plusieurs années. A Rennes, aucune sanction n'est prévue dans les statuts pour les membres défaillants mais le bureau les considère comme démissionnaires s'il n'obtient aucune réponse après les avoir relancés au sujet de leurs cotisations impayées. Aucune autre sanction n'est évoquée dans les procès verbaux du bureau rennais.

B – Un processus de professionnalisation inachevé

L'organisation de la profession de commissaire est difficile dans le contexte délicat des années 1937 et 1938 et des tourments qui ont suivi. La reconstruction impose ensuite d'autres priorités que l'instauration d'une véritable profession de commissaires aux comptes.

Le modèle corporatif est régulièrement évoqué pour caractériser l'organisation de la profession mais, en raison notamment de l'imprécision des règles d'inscription sur les listes, il demeure incomplet. En outre, le manque de pouvoir de la Fédération, à la fois sur le plan normatif et disciplinaire, ne permet pas à une profession de se structurer.

1. Le caractère corporatif du commissariat aux comptes

La jurisprudence a mis en relief le caractère corporatif du commissariat aux comptes. Ainsi l'arrêt du Conseil d'Etat du 19 février 1943 précise que le règlement de 1936 est « *imprégné d'esprit corporatif* » et que « *le législateur a entendu faire des commissaires agréés un corps spécial présentant des garanties de compétences particulières, mais aussi donnant le maximum de garanties morales et astreint à une discipline stricte.* »¹

¹ Arrêt cité dans le *Bulletin de liaison n°1 de la Fédération des associations de commissaires*, octobre 1964.

Selon Dubar et Tripier (2005), en France, toutes les institutions dérivent de l'Etat, considéré comme le seul garant de la loi universelle. L'Etat veille jalousement à ce que les particularités, y compris professionnelles, s'expriment modérément. Il tient à organiser et coordonner les groupes professionnels en les intégrant dans des institutions centralisées. Ces auteurs citent en exemple le système des corporations sous l'Ancien Régime. Sewell (1980) définit l'idiome corporatif et caractérise les corporations de l'Ancien Régime par les traits suivants :

1. Ratification des statuts par une lettre patente du Roi.
2. Droit exclusif d'exercer leur activité dans un périmètre et sur un territoire donnés.
3. Existence d'un langage spécialisé.
4. Choix d'officiers parmi les membres du corps chargés de garantir la qualité et l'honnêteté des travaux, de vérifier le respect de la déontologie professionnelle.
5. Règles pour la formation des apprentis.
6. Règles de passage à la maîtrise et de carrière professionnelle.
7. Conception particulière des relations sociales.
8. Serment de fidélité consistant en une sorte de profession de foi.
9. Existence de groupements religieux parallèles aux groupes de métier.
10. Dimension morale et spirituelle essentielle impliquant unité, fraternité, amour.

La création des associations de commissaires s'inspire de ce modèle et le parallèle suivant peut être établi avec les différents points évoqués par Sewell.

1. *Ratification des statuts par une lettre patente du Roi.* Le pouvoir des associations est donné par l'Etat, qui rend obligatoire leur constitution dès lors qu'il existe plus de vingt commissaires inscrits et leur confère un pouvoir disciplinaire envers leurs membres.
2. *Droit exclusif d'exercer leur activité dans un périmètre et sur un territoire donnés.* Les commissaires inscrits peuvent exercer leur activité au sein des sociétés faisant appel à l'épargne publique dont le siège social se trouve dans le ressort de la Cour d'Appel. La notion de territoire est bien présente et seuls les commissaires inscrits peuvent y exercer leur activité.
3. *Existence d'un langage spécialisé.* Les commissaires, pour effectuer leur mission, doivent maîtriser le langage comptable.
4. *Choix d'officiers parmi les membres du corps chargés de garantir la qualité et l'honnêteté des travaux, de vérifier le respect de la déontologie professionnelle.* Il existe une commission chargée d'examiner les titres des candidats et de s'assurer que ceux-ci présentent toutes les

garanties tant au point de vue de la moralité et de l'honorabilité que de la compétence¹.

5. *Règles pour la formation des apprentis.* Le cursus menant à l'expertise comptable prévoit un stage d'une durée de cinq ans.
6. *Règles de passage à la maîtrise et de carrière professionnelle.* Les candidats doivent subir un examen technique², ce qui peut correspondre aux règles de passage à la maîtrise.
7. Les points 7, 8 et 10 concernent les relations sociales, la fidélité et la dimension morale. Les statuts des associations comprennent une sorte de profession de foi : ainsi, à Angers, l'objet de l'association réside en *l'établissement et le maintien entre tous ses membres des liens de bonne confraternité, l'observation des règles de dignité et d'honorabilité attachées à leurs fonctions* ; la dimension morale est donc fortement présente.

2. Des règles d'inscription imprécises : l'exemple de la commission rennaise

Le décret-loi de 1936 définit des modalités d'accès à la liste des commissaires agréés restreintes. Cependant les règles définissant l'inscription sur cette liste demeurent imprécises et propres à chaque association locale.

21. Des modalités d'accès à la liste restreintes

Le décret de 1936 rejette toute idée de monopole des experts comptables sur le marché du contrôle des comptes. Les experts comptables brevetés pourront en effet fournir un contingent important de commissaires aux comptes : en 1935, il y en avait environ 700 en exercice, mais le législateur juge que bon nombre d'autres professionnels, recrutés parmi les anciens fonctionnaires, les praticiens, les théoriciens, sont tout à fait aptes à remplir cette fonction. En effet, le rapport met en avant le nombre important de SA à qui la loi impose la nomination d'un commissaire inscrit et la nécessité de ne pas limiter le recrutement des commissaires au cercle restreint des experts comptables brevetés. « *Les sociétés auxquelles s'appliqueront les dispositions dont il s'agit seront en nombre important, puisqu'on peut considérer comme faisant appel publiquement à l'épargne toutes les sociétés ayant en circulation des titres*

¹ Article 5 du décret-loi du 29 juin 1936.

² Article 3 du décret-loi du 29 juin 1936 : « *Les candidats doivent subir un examen préliminaire de caractère technique dont les résultats sont communiqués par la commission instituée par l'article 4 du décret-loi du 8 août 1935.* »

offerts au public dans des conditions qui ont donné lieu aux formalités prescrites par l'article 3 de la loi du 30 janvier 1907 ou qui, en ce qui concerne les titres offerts au public avant le 1^{er} mars 1907, date d'application de cette loi, auraient donné lieu à ces formalités. Dans ces conditions, il a paru nécessaire de donner à la commission, chargée de dresser la liste, la possibilité de faire appel à toutes les personnes capables et honorables, sous réserve des dispositions relatives aux cumuls qui s'appliqueraient éventuellement en la matière.»¹

Delattre (1936) rappelle qu'un monopole des experts comptables est incompatible avec le nombre élevé de sociétés à contrôler.

Selon l'article 2 du décret du 29 juin 1936, modifié par le décret du 12 juin 1937 : « *Peuvent seuls être inscrits sur les listes, s'ils sont de nationalité française :*

- 1. les experts comptables titulaires du brevet d'Etat institué par le décret du 22 mai 1927 ;*
- 2. les anciens fonctionnaires ayant au moins dix ans de services publics et possédant les aptitudes nécessaires pour contrôler le fonctionnement et la comptabilité des sociétés par actions ;*
- 3. les experts comptables et les experts financiers agréés depuis plus de 5 ans par les Cours d'Appel, les tribunaux de 1^{ère} instance et de commerce, et qui sont habituellement commis pour procéder à l'examen de la comptabilité des sociétés par actions ;*
- 4. les personnes ayant au moins 10 ans de pratique, soit commerciale, soit industrielle, soit comptable, ainsi que celles qui se sont consacrées pendant la même période à des travaux d'ordre économique ou juridique sur le fonctionnement des sociétés par actions, sous réserve que les unes ou les autres justifient, selon le décret du 18 novembre 1942, la possession d'un diplôme spécifique (titre d'ingénieur, licence en droit, école des Hautes Etudes Commerciales, certificat d'aptitude à l'enseignement commercial...) ou de l'appartenance à un groupement professionnel (institut des actuaires français, institut des sciences financières et d'assurance de l'université de Lyon).*
- 5. les personnes qui exercent, à titre personnel, depuis 10 ans au moins, les fonctions d'expert comptable et qui sont, de ce fait, imposés à la contribution de la patente, ainsi que celles qui pratiquent l'expertise comptable depuis plus de 10 ans pour le*

¹ *Journal Officiel* (1936), rapport adressé au Président de la République par les ministres de la Justice, des Finances, de l'Economie nationale, du Commerce, et de l'Education nationale.

compte d'organismes spécialisés dans le contrôle des sociétés par actions et la surveillance de leur comptabilité, à condition, toutefois, que les unes et les autres aient exercé pendant 5 ans au moins les fonctions de commissaire dans une société par action ;

6. les personnes qui ont effectivement dirigé pendant 10 ans au moins la comptabilité, les services contentieux ou financiers d'une société par actions, considérée comme suffisamment importante par les commissions instituées par l'article 4 du décret du 8 août 1935 ;

7. Les personnes qui ont rempli deux ou moins des trois catégories de fonctions fixées aux paragraphes 5 et 6 ci-dessus, à condition que la durée totale d'exercice de ces fonctions soit d'au moins 15 ans et que ces personnes aient, en outre, exercé pendant 5 ans au moins les fonctions de commissaire dans une société par actions.

Les étrangers appartenant à des pays où les français sont admis à exercer le contrôle des sociétés peuvent également être inscrits sur les listes s'ils remplissent les conditions ci-dessus spécifiées. »

Les candidats admissibles à l'inscription peuvent donc se classer en quatre groupes : les experts comptables, les anciens fonctionnaires, les praticiens et les théoriciens. L'importance accordée à la pratique professionnelle est notable et il convient de s'en étonner. En effet, le titre d'expert comptable n'est pas protégé, la détention d'une patente ne prouve en rien les qualités professionnelles de celui qui pratique l'expertise comptable. De même, étant donné le rôle formel et le contrôle illusoire exercé par le commissaire dans la plupart des SA, comment cette expérience peut-elle être valorisée et garante d'une compétence dans l'exercice de cette fonction, alors qu'aucun critère de recrutement n'était fixé par la loi de 1867 ? Delattre (1936) s'étonne par ailleurs, dès la promulgation du règlement d'administration publique, que dix années de service public puissent préparer au commissariat aux comptes.

La commission d'inscription doit apprécier les candidatures en prenant en compte à la fois les résultats obtenus à l'examen d'aptitude ainsi que le respect des conditions d'inscription sur la liste fixée par l'article 2 du décret de juin 1936. Elle est souveraine dans ses choix. Or aucun comptable ne fait partie de cette commission dont les trois premiers membres, désignés par le premier président de la Cour d'Appel, sont tous des juristes : président ou conseiller à la Cour d'Appel, magistrat d'un tribunal de première instance, président d'un tribunal de commerce, et dont le quatrième membre est le directeur de l'enregistrement. La commission ne compte

aucun représentant des commissaires aux comptes, pourtant regroupés en associations locales dès lors qu'ils sont plus de vingt inscrits sur la liste tenue par la Cour d'Appel. Comme l'analyse de la commission rennaise nous le démontrera, les qualités requises pour l'inscription ne résident pas en une compétence technique validée par un diplôme comptable mais reposent plutôt sur la capacité sociale du candidat à pouvoir traiter avec les dirigeants et sur son honorabilité.

Les conditions de recrutement sur la liste sont dans les faits très libres. Selon Mikol (1993), certaines commissions d'inscription s'arrogent le droit de dispenser les candidats de l'examen. Les résultats obtenus à l'examen d'aptitude ne constituent pour la commission qu'un élément d'appréciation. Elle reste libre d'admettre ou non le candidat sur la liste. L'examen d'aptitude ne joue donc pas son rôle de barrière à l'entrée du commissariat aux comptes puisqu'il ne constitue pas une condition nécessaire à l'inscription sur la liste.

22. L'exemple de la commission rennaise

La commission d'inscription de la Cour d'Appel de Rennes¹ a la réputation d'être une commission très rigoureuse et très stricte sur les modalités d'inscription et renvoie bon nombre de candidats à l'examen, d'après les procès-verbaux de la Chambre de commissaires inscrits de Rennes. Les archives départementales d'Ille et Vilaine comprennent les demandes d'inscription sur les listes de commissaires aux comptes pour la Cour d'Appel de Rennes pour les années 1945, 1947, 1948, 1950, 1953, 1954, 1966 et 1967. Ces dossiers, au nombre de 42, sont constitués par un certain nombre de pièces apportées par le candidat pour justifier du bienfondé de sa demande d'inscription mais ils ne comportent malheureusement pas l'avis motivé de la commission. Lorsque celui-ci est formulé (c'est le cas pour 30 dossiers), le commentaire suivant est inscrit sur le dossier de candidature : admis, non admis, renvoi à l'examen ou sursis à statuer. Les dossiers complets comprennent les pièces suivantes :

- une lettre de motivation du candidat,
- son curriculum vitae, rendant compte de ses diplômes, de ses titres et de son expérience professionnelle,
- des lettres de recommandation, des attestations d'employeur,

¹ Les autres recherches menées, concernant d'éventuelles archives de commissions d'inscription sur les listes de commissaires, sont restées infructueuses. Elles ont été conduites auprès de la Cour d'Appel d'Angers, des archives départementales du Maine et Loire, des archives du ministère de la Justice et auprès de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

- une enquête de police sur la moralité du candidat,
- un extrait de casier judiciaire,
- une photocopie des diplômes obtenus.

Pour l'échantillon étudié, 33 candidats sont finalement inscrits¹ sur la liste, 2 candidats voient leur demande refusée et l'incertitude demeure pour 7 dossiers.² Les deux candidats non inscrits sont Mrs Cherrier et Gaidon, le premier s'étant finalement désisté, le dossier du second manquant de pièces justificatives.

Les candidats à l'inscription sont principalement des experts comptables diplômés d'Etat (17 candidats), 5 candidats sont titulaires de l'examen préliminaire, 4 autres du brevet professionnel de comptable (cf. tableau 19). En dehors de ces diplômés d'Etat, on compte trois autres diplômés en comptabilité : un de l'école Pigier et deux titulaires du diplôme de comptable délivré par la SCF. 6 candidats, ce qui représente 14% des dossiers étudiés, ne possèdent aucun diplôme en comptabilité et pour les 7 derniers, aucun diplôme comptable n'a été joint au dossier de candidature. On ne peut savoir s'il possède un diplôme de cette nature ou non. Les candidats peuvent également être titulaire d'un autre diplôme : une licence, une capacité ou un doctorat en droit, un diplôme d'une école supérieure de commerce, ou bien encore un certificat d'aptitude au professorat commercial.

A noter que parmi les 7 diplômés d'ESC, il y a deux HEC, dont l'un ne possède aucun diplôme complémentaire en comptabilité. Un seul ingénieur est présent parmi les 6 « autres diplômes », quatre sont titulaires d'un diplôme à nature financière : un certificat d'aptitude à exercer les fonctions de commissaire agréé, un concours de commis titulaire à la Banque de France, un diplôme ENOES³ section contrôle comptable, un diplôme d'expert fiscal. Le dernier de cette liste possède le certificat d'études primaires pour seule qualification.

¹ Le caractère « inscrit » provient soit de la mention « admis » portée sur le dossier, soit du nom du candidat retrouvé sur une liste de commissaires inscrits près de la Cour d'Appel de Rennes. Trois listes ont été trouvées dans les archives : celle de 1949, celle de 1952 et celle de 1975.

² Pour ces 7 dossiers, aucune mention ne figurait sur le dossier. Les noms de ces candidats n'étaient pas sur les listes de 1949, 1952 et 1975 mais le candidat a pu être inscrit entre à une autre date.

³ Ecole Nouvelle d'Organisation Economique et Sociale.

Tableau 19 - Diplômes détenus par les candidats à l'inscription sur la liste des commissaires de la Cour d'Appel de Rennes.

Autres diplômes	Doctorat droit	Licence droit	Capacité en droit	ESC	certificat d'aptitude au professorat commercial	autre diplôme	aucun diplôme	information non connue	Total
Diplômes comptables									
EC diplômé d'Etat	1	2	1	3		1		9	17
Préliminaire du DEC	1			3	1				5
Brevet comptable d'Etat						1	1	2	4
Diplôme comptable SCF							1	1	2
Comptable Pigier								1	1
Aucun diplôme comptable			1	1		3	1		6
Pas d'information		1				1		5	7
Total	2	3	2	7	1	6	3	18	42

EC : expert comptable

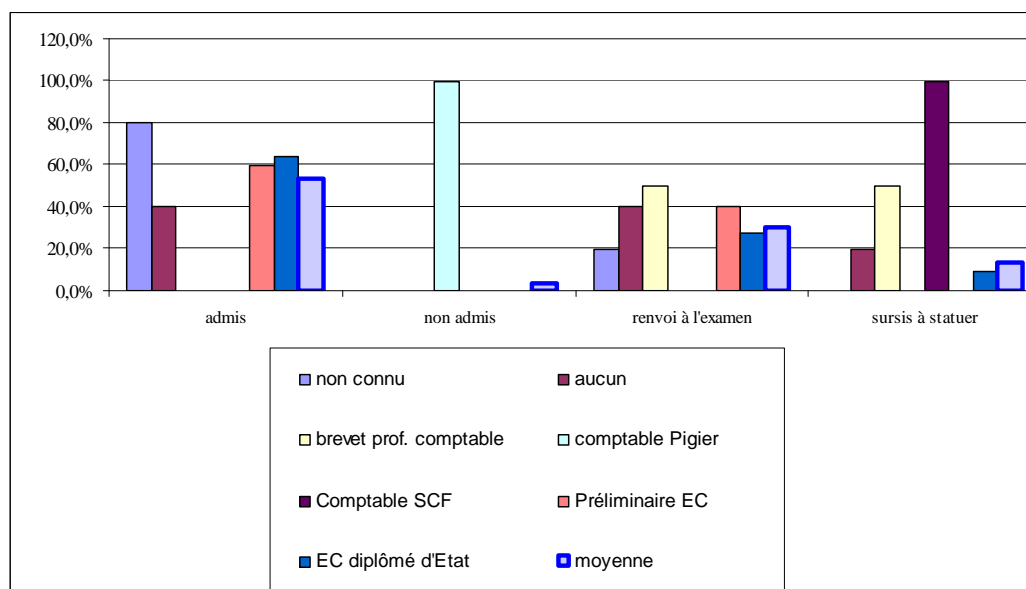
DEC : diplôme d'expert comptable

SCF : société de comptabilité de France

ESC : école supérieure de commerce

Le diplôme d'expert comptable rend l'admission du candidat plus aisée mais n'est pas synonyme d'inscription immédiate (cf. graphique 20). En effet, parmi les 30 dossiers dont l'avis de la commission est connu, l'on relève 16 admis (53,3%), 1 non admis (3,3%), 9 renvois à l'examen (30%) et 4 sursis à statuer (13,3%). Les diplômés d'expertise comptable sont directement admis pour 7 d'entre eux, ce qui représente 64% des experts comptables, mais 3 doivent repasser l'examen d'aptitude (1 est finalement inscrit et la décision finale n'est pas connue pour les deux autres) et la commission sursit à statuer pour l'un d'entre eux, qui sera finalement inscrit.

Graphique 20 - Lien entre le diplôme comptable des candidats et l'avis de la commission d'inscription sur la liste de commissaires



Ce qui paraît surprenant est l'admission directe de quatre candidats dont le dossier ne renferme aucune indication concernant les diplômes comptables qu'ils possèdent. Cette statistique est à relativiser car deux d'entre eux sont inscrits en tant qu'expert comptable au premier tableau de l'OECCA¹, l'un est déjà inscrit sur la liste des Cours d'Appel de Paris, Bordeaux, Orléans et Douai et le quatrième est titulaire du certificat d'aptitude à l'exercice du commissariat aux comptes.

Pour les candidats qui ne possèdent aucun diplôme comptable, 5 dossiers sur 6 comportent l'avis de la commission : deux sont directement admis, deux doivent passer l'examen d'aptitude et la commission sursit à statuer pour le dernier. La décision qui conduit à admettre directement des candidats ne possédant *a priori* aucun diplôme comptable surprend, surtout lorsqu'elle émane d'une commission estimée très rigide. Le premier admis est M. Juret et son cas est particulier. En effet, Juret est inscrit en tant qu'expert comptable au premier tableau de l'OECCA d'Angers depuis 1943 alors qu'il ne possède aucun diplôme. Son inscription à l'Ordre résulte de la décision du Conseil Supérieur qui, s'appuyant sur l'activité d'expert comptable pratiquée par Juret depuis 1926 et sur les travaux communiqués prouvant, selon les délibérations du conseil, sa compétence, annule la décision initiale du conseil régional angevin. Juret bénéficie de cette même mansuétude en 1948 lorsqu'il demande son inscription sur la liste des commissaires agréés. Le second dossier est celui de Cavalier. Ce diplômé HEC est déjà inscrit près de la Cour d'Appel de Nancy depuis 1937, ce qui explique certainement son admission immédiate à Rennes.

Le fait d'être inscrit auprès d'une autre Cour d'Appel rend-elle la candidature acceptée immédiatement par la commission rennaise ? Seuls 7 candidats parmi les 42 étudiés sont déjà inscrits sur une autre liste. L'avis de la commission n'est connu que pour 5 d'entre eux. Ces candidats peuvent également disposer de titres complémentaires comme l'inscription en tant qu'expert comptable, stagiaire ou comptable agréé sur le tableau de l'OECCA, ou bien encore être expert nommé près d'un tribunal de commerce.

¹ L'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés est en effet fondé en 1942. Nous en parlerons plus en avant.

Tableau 20 - Lien entre les titres détenus par les candidats à l'inscription et l'avis de la commission

		admis	non admis	renvoi examen	sursis à statuer	Total
CAC non inscrit	titres non connus	1	0	1	0	2
	aucun titre	2	0	1	1	4
	CA inscrit	0	1	2	0	3
	stagiaire EC inscrit	2	0	2	0	4
	EC inscrit	7	0	1	0	8
	expert tribunal	0	0	2	2	4
	TOTAL	12	1	9	3	25
CAC inscrit	aucun titre	2	0	0	0	2
autre Cour d'Appel	stagiaire EC inscrit	1	0	0	0	1
	EC inscrit	1	0	0	1	2
	TOTAL	4	0	0	1	5

CAC : commissaire aux comptes

CA : comptable agréé

EC : expert comptable

Le fait d'être inscrit auprès d'une autre Cour d'Appel facilite l'accès à la liste rennaise. En effet, 4 sur 5 des commissaires inscrits près d'une autre Cour sont immédiatement admis par la commission (cf. tableau 20). Le candidat non admis immédiatement sur dossier est M. Gaiddon. Ce dernier est chef comptable, expert comptable inscrit au tableau de l'OECCA et commissaire agréé près la Cour d'Appel de Paris. Néanmoins, la commission, faute de pièces justificatives, sursit à statuer. Le dossier ne comprend en effet que les déclarations de Gaiddon et aucune enquête de police sur la moralité du candidat n'est jointe.

L'admission des candidats non inscrits auprès d'une autre Cour d'Appel est facilitée dès lors qu'ils sont inscrits en tant qu'expert comptable auprès de l'OECCA. Un seul expert inscrit est renvoyé à l'examen, les autres sont admis. Le candidat Le Gall est d'ailleurs très étonné de ce renvoi à l'examen et dans un courrier adressé à la commission en décembre 1947, il écrit : *« je me permets de vous faire savoir que les Cours d'Appel de Paris, Nancy et Marseille ont admis le principe de l'inscription des experts comptables membres de l'Ordre avec dispense de l'examen et je pensais que la même mesure serait appliquée dans le ressort de la Cour d'Appel de Rennes. Etant donné que cet examen doit avoir lieu au début de décembre et qu'en quelques jours il m'est impossible de revoir tout le programme et de prévoir une absence de plusieurs jours à une époque où j'ai beaucoup de travail, j'ai l'honneur de vous demander de bien vouloir m'admettre à me présenter à l'examen de fin 1948. »* Tout laisse à croire que Le Gall obtiendra son certificat d'aptitude puisqu'il figure sur la liste des commissaires inscrits en 1949. Les deux candidats ne possédant aucun titre (ils ne sont inscrits ni en tant que commissaire agréé, ni en tant qu'expert comptable ou comptable agréé) sont Mrs Housset et

Morvan. Morvan a obtenu le préliminaire du DEC et est titulaire du certificat d'aptitude au professorat commercial. Il est professeur d'enseignement commercial à l'Institut commercial de Rennes depuis 1935. Son dossier de candidature a été refusé une première fois en 1937 mais il a depuis obtenu le préliminaire du DEC. Quant à Housset, il est titulaire du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaires ce qui explique son inscription immédiate sur la liste rennaise.

L'expérience professionnelle est-elle prise en compte par la commission d'inscription ?

Tableau 21 - Lien entre l'expérience professionnelle des candidats à l'inscription et l'avis de la commission

Mandat de CAC	Dernière expérience professionnelle	Avis de la commission					
		non connu	admis	non admis	renvoi examen	sursis à statuer	total
non	autre	1	2	0	1	0	4
	chef comptable salarié	1	1	0	0	2	4
	exercice libéral	2	6	1	4	1	14
total non		4	9	1	5	3	22
oui	non connu	1	0	0	0	0	1
	autre	1	0	0	0	0	1
	exercice libéral	6	7	0	4	1	18
total oui		8	7	0	4	1	20
total général		12	16	1	9	4	42

Expérience professionnelle autre : 2 professeurs, 1 clerc de notaire, le directeur d'une caisse d'allocations familiales, un conseiller fiscal.

L'échantillon se sépare en deux parties égales lorsque l'on analyse les mandats électifs de commissaires détenus par les candidats. 22 d'entre eux n'ont jamais exercé les fonctions de commissaires alors que 20 candidats exercent déjà cette fonction (cf. tableau 21). Le lien entre cette expérience et l'avis de la commission n'est pas perceptible. En effet, l'avis de la commission se répartit de manière quasi identique que le candidat ait déjà pratiqué le commissariat aux comptes ou non.

Les règles d'inscription sont donc fluctuantes. Le diplôme d'Etat d'expert comptable garantit la plupart du temps l'admission immédiate du candidat mais certains doivent repasser l'examen. L'expérience professionnelle semble ne pas impacter la décision de la commission. Seuls les titres détenus paraissent avoir une importance notable. En effet, les candidats déjà inscrits en tant qu'expert comptable à l'OECCA ou bien en tant que commissaire dans le ressort d'une autre Cour d'Appel sont acceptés sur dossier. Cependant, malgré la faible taille de l'échantillon, des exceptions subsistent comme le cas Juret. Le cas Brault est également

intéressant. Le dossier avait été refusé une première fois en 1936 en raison de mauvais renseignements obtenus du Parquet de Rennes. En effet, un courrier adressé le 16 octobre 1936 à la commission par le procureur de la République signale que *« bien que sa conduite ne fasse pas l'objet de renseignements défavorables et que sa compétence en matière de comptabilité soit indiscutable, sa candidature appelle néanmoins les plus expresses réserves en ce qui concerne sa conscience professionnelle et les garanties qu'il peut offrir pour les fonctions qu'il sollicite. En effet, Brault a fait partie du conseil d'administration de la société « l'Union alimentaire bretonne » et il a été inculpé d'infraction aux lois sur les sociétés avec les autres administrateurs de la société. (...) Si la culpabilité de Brault n'a pas été jusqu'ici démontrée, il n'en demeure pas moins que sa responsabilité morale a été lourdement engagée par sa participation aussi active que fâcheuse dans les opérations financières qui se sont terminées par la déconfiture de l'Union alimentaire bretonne. Nommé en effet membre du conseil d'administration de cette société, il n'a pas hésité à tromper la confiance que les actionnaires avaient placée en lui en sacrifiant leurs intérêts pour sauvegarder ceux de la banque d'Ille et Vilaine¹ fort imprudemment engagée dans cette affaire. »* Brault formule un recours contre la décision de la commission rennaise refusant son inscription. Ce recours est rejeté le 10 février 1938 par la commission supérieure. En 1949, Brault renouvelle sa demande d'inscription. Il est alors inscrit en tant qu'expert comptable à l'OECCA, bien que ne possédant aucun diplôme comptable et exerce les fonctions de commissaires aux comptes au sein de plusieurs entreprises. Un nouveau rapport de police est envoyé à la commission par l'inspecteur Guigour le 10 octobre 1951 : *« durant l'Occupation, il n'a pas attiré notre attention. Les meilleurs renseignements ont été recueillis sur lui tant au point de vue conduite que moralité. M Charpentier, (...), qui a été son associé pendant plusieurs années, le considère comme un homme intègre et très capable. »* L'avis de la commission ne figure pas sur le dossier des archives mais Brault est bien présent sur la liste des commissaires agréés de la Cour d'Appel de Rennes de 1952. Un troisième dossier, celui de M. Hostiou, est aussi particulier. Hostiou obtient le diplôme d'expert comptable d'Etat en 1950 et s'inscrit alors en tant qu'expert comptable à l'OECCA. Le 2 septembre 1954, Hostiou précise à la commission qu'il est prêt à se présenter à l'examen d'aptitude alors qu'il a échoué en 1952 ayant obtenu 18,75 points sur les 20 nécessaires, et en 1953 car il a utilisé du papier non réglementaire pour les compositions. Le rapport de police joint au dossier de candidature indique que le candidat

¹ Brault est membre de la direction générale de la banque d'Ille et Vilaine de 1920 à 1935.

« est d'une moralité et d'une honorabilité absolument parfaite. » Hostiou est finalement admis en 1954.

Les titres détenus par les candidats (inscription à l'OECCA ou sur une liste de commissaire du ressort d'une autre Cour d'Appel) et son honorabilité paraissent donc jugés plus importants que les diplômes comptables. Les qualités mises en avant par les commissions ne sont donc pas des critères liés à une compétence technique, une parfaite maîtrise de la comptabilité, du droit et de l'économie mais davantage une compétence sociale, la capacité de pouvoir traiter avec les dirigeants des sociétés.

3. Un processus de professionnalisation inachevé

Le processus de professionnalisation semble inachevé. Selon la nomenclature de Wilensky (1964), pour être reconnue comme profession, une activité doit acquérir successivement six caractéristiques :

1. être exercée à plein temps ;
2. comporter des règles d'activité ;
3. comprendre une formation et des écoles spécialisées ;
4. posséder des organisations professionnelles ;
5. comporter une protection légale du monopole ;
6. avoir établi un code de déontologie.

Les organisations professionnelles : les associations de commissaires et la Fédération nationale, se constituent en 1937 et 1938 mais sont loin d'avoir rédigé pour leurs membres un code de déontologie ou des règles d'activité. S'il existe des formations professionnelles, telles le diplôme d'expertise comptable ou l'examen d'aptitude à l'exercice du commissariat, adaptées à la pratique du contrôle légal des comptes, ces titres ne sont absolument pas obligatoires pour être inscrit sur la liste des commissaires agréés. De plus, aucune barrière n'existe pour l'exercice du contrôle légal des comptes dans les SA ne faisant pas appel à l'épargne publique, qui peuvent toujours choisir librement leur commissaire aux comptes.

Selon Larson (1977), la stratégie professionnelle est un processus historique par lequel certains groupes professionnels parviennent objectivement à établir un monopole sur un segment spécifique du marché du travail, à faire reconnaître leur expertise par le public, avec

l'aide de l'Etat. Le résultat auquel aboutit cette stratégie est la fermeture sociale qui comprend deux processus distinct :

1. la réalisation d'un marché fermé du travail, c'est-à-dire d'un monopole légal de certaines personnes sur certaines activités.
2. la reconnaissance d'un savoir légitime acquis, sans lequel l'exercice professionnel serait impossible et qui implique donc une fermeture culturelle d'un groupe par l'appropriation d'un savoir légitime.

La période étudiée 1935-1966 marque les débuts de cette stratégie de professionnalisation définie par Larson. Un certain monopole existe pour les commissaires inscrits, portant sur l'exercice du contrôle des comptes des SA faisant appel à l'épargne publique. Cependant la reconnaissance d'un savoir légitime est encore discutable. Les commissions d'inscription sur les listes sont libres d'apprécier la compétence et l'honorabilité des candidats et aucun diplôme n'est véritablement exigé.

Par ailleurs, nous sommes encore loin d'une profession autorégulée. Or l'autorégulation est, selon Larson (1977), inhérente à l'aboutissement de la stratégie de professionnalisation, le processus même de la double fermeture : un marché fermé du travail par un monopole et un accès restreint à l'activité par l'existence d'un savoir légitime, rendant impossible toute autre forme de contrôle. Dans le cas français, si les associations disposent d'un certain pouvoir disciplinaire, les sanctions ultimes telles la radiation temporaire ou définitive, sont entre les mains de la commission, qui ne comprend aucun professionnel. Le rôle de l'Etat est également primordial dans la définition des diplômes et examens. Ainsi le jury de l'examen d'aptitude est composé non pas de professionnels commissaires aux comptes mais d'un président qui est un magistrat de la Cour des comptes, d'un magistrat de l'ordre judiciaire, d'un professeur agrégé des Facultés de droit, d'un fonctionnaire de l'administration des finances et de deux techniciens proposés par le ministère chargé de l'Enseignement technique. Enfin, la Fédération nationale ne dispose d'aucune prérogative pour coordonner les actions des associations locales et pour rédiger un code de déontologie ou exercer une quelconque fonction de normalisateur de l'activité de commissaires de sociétés.

4. Une Fédération sans pouvoir et l'absence de coordination des associations locales

Selon la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel, si le législateur de 1935-1936 a fait du commissaire aux comptes un véritable organe de la société à côté de l'assemblée générale et du conseil d'administration, il n'a pas suffisamment pensé à la structure de son organisation professionnelle.¹ Les associations créées selon la loi de 1901, auprès de chaque Cour d'Appel, sont livrées à elles-mêmes. Aucune directive unifiée n'est exprimée à l'échelle nationale. Dès 1938, les commissaires ont eux-mêmes constitué une Fédération nationale qui regroupe toutes les associations de commissaires de sociétés inscrits près des Cours d'Appel. La Fédération n'a cependant aucun pouvoir découlant de textes particuliers, de sorte que, pour la créer, il a été nécessaire de limiter singulièrement son objet afin qu'elle n'empiète pas sur les prérogatives des associations, qui tiennent elles-mêmes leur pouvoir de la loi. Trial (1964), président de la Fédération, conclut qu' « *un contrôle corporatif est indispensable pour donner aux commissaires aux comptes l'autorité morale nécessaire à la bonne exécution de leur mission.* »

La Fédération retient trois principaux défauts à l'organisation actuelle : le terme d'association ne rend pas compte du caractère obligatoire de l'adhésion, les pouvoirs de chaque association sont mal précisés, leur action n'est pas coordonnée par un établissement qui leur serait supérieur.

Parallèlement à ce lent processus tentant d'organiser la profession de commissaires aux comptes, l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés est créé en 1942, consacrant ainsi la séparation formelle entre l'expertise comptable et le commissariat aux comptes. En effet, si le commissariat aux comptes peut être perçu comme l'une des facettes de la profession d'expert comptable, il en est néanmoins distinct, le brevet d'expert comptable n'étant absolument pas obligatoire ni pour l'inscription sur la liste des commissaires agréés, ni pour exercer le commissariat aux comptes dans les SA non cotées. A cette époque, comme nous l'avons vu dans ce paragraphe, nous ne pouvons pas encore véritablement parler d'une profession pour le commissariat aux comptes, le processus de professionnalisation étant

¹ Bulletin de liaison n°1 de la Fédération des associations de commissaires, octobre 1964.

inachevé, mais d'une fonction qui a ses propres règles de recrutement, ses propres instances avec les Chambres régionales de commissaires inscrits par les différentes Cours d'Appel, ce qui la sépare de l'expertise comptable. La création de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés en 1942 ne fait que confirmer ce clivage.

§ 2 – L'Ordre des Expert Comptables et des Comptables Agréés

L'OECCA est créé sous l'impulsion du régime de Vichy, mais l'Ordre retiendra longtemps comme date anniversaire de sa création le 9 septembre 1945, date de l'ordonnance qui définit ses nouveaux statuts (Degos, 2005). La profession comptable est désormais scindée en deux groupes distincts : les associations de commissaires de sociétés et l'OECCA.

A – Création de l'Ordre sous le régime de Vichy

Ramirez (2001) n'hésite pas à qualifier la création de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés de véritable surprise. En effet, avant la Seconde guerre mondiale, la réforme de la comptabilité n'est pas une question primordiale dans le débat politique. Mais l'institutionnalisation de l'OECCA en 1942 intervient dans une période particulière de l'histoire de France, alors que le paysage économique et social est bouleversé par les contraintes d'une période de guerre et la pression de l'occupant allemand, ainsi que par la division de la France entre résistance et collaboration qui fait taire l'opposition entre le monde des affaires et le milieu politique. « *Plusieurs professionnels s'adressent directement au cabinet de Philippe Pétain pour réclamer qu'il impose des règles professionnelles plus rigoureuses que celles du décret du 22 mai 1927. Ils souhaitent créer une Chambre des comptables et des experts-comptables assermentés, des collèges départementaux et des conseils de discipline contrôlés par le gouvernement* » (Touchelay, 2005a). Ces démarches semblent porter leurs fruits. Le 3 avril 1942, le régime de Vichy, souhaitant s'appuyer sur la comptabilité privée pour fournir les informations essentielles aux pouvoirs publics, crée l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés.

Ce régime entreprend toute une série de projets pour réformer la société et l'économie française. La machine administrative est plus puissante que jamais en raison notamment de l'absence d'opposition parlementaire et cela constitue une véritable opportunité pour les praticiens comptables français. Le gouvernement utilise le réseau existant des associations de

professionnels comptables pour construire la nouvelle profession comptable, cette réorganisation devenant absolument nécessaire pour la mise en œuvre du nouveau plan comptable général. Les tâches principales de l'OECCA sont alors d'organiser la profession dans l'optique d'une économie contemporaine, ce qui signifie, selon l'OECCA (1993), de passer de la comptabilité privée à l'organisation de l'économie grâce à la prise en main de la doctrine comptable, et également, de se préoccuper du progrès comptable, notamment par la promotion du plan comptable général de 1942. La commission interministérielle d'organisation de la profession d'expert comptable est créée en même temps que celle chargée d'établir le plan comptable général (Touchelay, 2011) et la loi du 3 avril 1942 promulgue les statuts de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés.

La loi du 3 avril 1942 règlemente les titres et les professions d'expert comptable et de comptable agréé. Selon l'article 2, « *est expert comptable le technicien qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, fait profession habituelle d'organiser, vérifier, apprécier et redresser les comptabilités et les comptes de toute nature. L'expert comptable procède aussi à des travaux et études de statistiques et de documentation économique pour le compte des entreprises privées ou au service de l'économie nationale.* » Le titre d'expert comptable est protégé car, comme le précise l'article 3, « *nul ne peut porter le titre d'expert comptable, ni, sauf application des articles 25 et 26 ci-après, en exercer la profession, s'il n'est inscrit au tableau de l'Ordre. Pour être inscrit au tableau de l'ordre en qualité d'expert comptable, il faut remplir les conditions suivantes :*

1. *satisfaire, du point de vue de la nationalité française, aux conditions prévues par la législation en vigueur concernant l'accès aux emplois dans les administrations publiques ;*
2. *jouir de ses droits civils ;*
3. *n'avoir subi aucune condamnation criminelle ou correctionnelle (...);*
4. *être âgé de 25 ans révolus ;*
5. *être titulaire du diplôme d'expert comptable délivré par le secrétariat d'Etat à l'éducation nationale et à la jeunesse ;*
6. *présenter les garanties de moralité jugées nécessaires par le conseil de l'Ordre. »*

Le diplôme d'Etat d'expert comptable est désormais indispensable à l'exercice de la profession. Quant au comptable agréé, il est défini par l'article 8 comme le « *technicien qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, fait profession habituelle de tenir, centraliser, arrêter, surveiller les comptabilités et les comptes de toute nature.* » L'une des conditions

pour être inscrit au tableau de l'Ordre en tant que comptable agréé est l'obtention du brevet professionnel de comptable.

Cependant, ce nouvel organisme porte la marque de Vichy (Touchelay, 2011). Il est xénophobe (toute personne étrangère est écartée, à l'exception des comptables allemands) et raciste (les juifs sont exclus de l'Ordre). L'organisation est très hiérarchisée et contrôlée par un commissaire du gouvernement. Néanmoins, les textes reconnaissent les principes de l'autocontrôle de la profession puisqu'ils définissent le tableau et créent des chambres de discipline. Ils confèrent ainsi à la profession une légitimité à laquelle elle ne pouvait prétendre avant la guerre. L'OECCA comprend, à la veille de la Libération, 1 500 experts comptables et 4 000 comptables agréés (OECCA, 1993). Les fondateurs de l'Ordre ont conscience qu'il faut renforcer les effectifs tout en maintenant un niveau élevé de compétences. Les centres de formation se multiplient et un Institut des techniques économiques, section comptable, est créé auprès des Facultés de Paris, Lyon et Toulouse.

B – Refondation de l'OECCA par l'ordonnance du 19 septembre 1945

A la Libération, la position de l'Ordre est délicate : il doit à la fois assurer sa survie tout en prenant ses distances à l'égard du régime qui l'a fait naître. Les comptables sont peu nombreux, peu reconnus et leur engagement dans la résistance, à l'exception de celui de Paul Caujolle, est timoré. Le plan comptable général de 1942 n'est quasiment pas appliqué alors que sa généralisation était une mission première de l'Ordre créé en 1942.

L'Ordre est reconduit grâce notamment aux nombreuses pressions en faveur du développement de la normalisation comptable et à la volonté des autorités politiques de continuer à encadrer l'activité. Selon Degos (2005), « *les ennemis du gouvernement de Vichy ont eu la sagesse de préserver les Ordres professionnels en général et l'Ordre des Experts Comptables en particulier, car il correspondait aux besoins d'un pays à reconstruire* ». Après une épuration non négligeable parmi ses membres fin 1944, les nouveaux statuts de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés (OECCA) sont définis par l'ordonnance du 19 septembre 1945. Il est nécessaire en effet d'adapter les statuts aux exigences de la légalité républicaine (Touchelay, 2011). Les dispositions xénophobes et racistes sont supprimées. La cohésion interne est renforcée par la reprise de la publication du bulletin de l'Ordre, par la définition de l'emblème de la profession : une balance avec un soleil, et de sa

devise : science, conscience et indépendance, ainsi que par la reprise des sessions des conseils régionaux et du conseil supérieur. L'ordonnance du 19 septembre 1945 annule donc les textes de 1942, généralise le principe électif pour désigner les membres des conseils supérieurs et régionaux et maintient le contrôle du gouvernement sur la profession par la présence d'un commissaire du gouvernement au conseil supérieur et de commissaires régionaux près des conseils régionaux. L'ordonnance doit, selon l'exposé des motifs, « *organiser la profession dans le sens de l'intérêt général* » et « *sauvegarder les légitimes intérêts des diverses catégories de praticiens.* »¹ Les missions de ce nouvel Ordre sont d'assurer la promotion de la profession, d'affirmer sa contribution à l'évolution et au redressement de l'économie et de préconiser toutes les mesures susceptibles d'aider à atteindre ces objectifs. Comme le rappelle Touchelay (2006), les principes de l'Ordre refondé tiennent en cinq mots : science, conscience, indépendance, confraternité et discipline.

L'article 2 de l'ordonnance de 1945 reprend la définition de l'expert comptable du texte de 1942², et la complète en précisant le domaine de compétence des experts comptables, qui les distingue des comptables agréés. « *L'expert comptable peut aussi analyser par les procédés de la technique comptable la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économique, juridique et financier. Il fait rapport de ces constatations, conclusions et suggestions.* » L'accent est donc mis sur le rôle économique qu'est appelé à jouer l'expert comptable dans la vie et la gestion des entreprises. L'article 8 définit, comme dans le texte de 1942, le rôle du comptable agréé.³

Avant la promulgation de la loi du 3 avril 1942, le titre d'expert comptable n'était pas protégé. Paul Caujolle (1948), président d'honneur de l'OECCA, décrit ainsi la période allant de 1912 à 1942 : « *Le titre d'expert comptable n'était pas protégé, inconséquence qui jetait un certain discrédit sur notre profession et qui détournait d'elle des jeunes gens scrupuleux et bien doués. Dans le temps, certains autres, plus pratiques et plus accommodants, jugeaient inutiles les études et les stages et se contentaient de faire imprimer les mots « expert comptable » sur leur carte de visite* » (De Beelde et alii, 2003, p7). Désormais seul le titulaire

¹ Ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945, publié au *Journal Officiel* n°222 du 21 septembre 1945.

² Article 2 de l'ordonnance du 19/09/1945 : « *est expert comptable le technicien qui, sous son propre nom et sous sa responsabilité, fait profession habituelle d'organiser, vérifier, apprécier et redresser les comptabilités et les comptes de toute nature.* »

³ Article 8 de l'ordonnance du 19/09/1945 : « *est comptable agréé le technicien qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, fait profession habituelle de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller les comptabilités et les comptes de toute nature.* » Seul le verbe « ouvrir » est ajouté au texte initial de 1942.

du brevet d'expert comptable peut porter le titre d'expert comptable. Le titulaire du brevet professionnel comptable créé en mars 1931 ou le titulaire de l'examen préliminaire du brevet d'expert comptable complété d'un stage de 3 ans peut être inscrit à l'Ordre en tant que comptable agréé. L'ordonnance maintient ainsi les dispositions du texte de 1942 quant à l'accès aux professions d'expert comptable et de comptable agréé. L'article 20 de l'ordonnance, s'appuyant sur l'article 19 du texte de 1942, renforce la protection du titre en qualifiant de délit l'exercice illégal de la profession. *« L'exercice illégal des professions d'expert comptable et de comptable agréé, ainsi que l'usage abusif de ces titres ou des appellations de sociétés d'expertise comptable, d'entreprises de comptabilité ou de titres quelconques tendant à créer une similitude ou une confusion avec ceux-ci, constituent un délit (...). Exerce illégalement la profession d'expert comptable ou de comptable agréé celui qui, sans être inscrit au tableau de l'Ordre en son propre nom et sous sa responsabilité, exécute habituellement des travaux prévus, selon le cas, par le 1^{er} alinéa de l'article 2 ou par l'article 8 ou qui assure la direction suivie de ces travaux, en intervenant directement dans la tenue, la vérification, l'appréciation ou le redressement des comptes. (...) »*

L'ordonnance crée donc un monopole : les fonctions d'expert comptable et de comptable agréé ne peuvent être exercées par d'autres. Ce monopole est assorti d'un certain nombre d'incompatibilités à la fois pour les experts comptables et les comptables agréés. Selon l'article 22, *« les fonctions de membres de l'Ordre sont incompatibles avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à leur indépendance, en particulier :*

- *Avec tout emploi salarié (...)*
- *Avec tout acte de commerce ou d'intermédiaire*
- *Avec tout mandat commercial à l'exception toutefois du mandat d'administrateur, de gérant ou de fondé de pouvoirs des sociétés reconnues par l'Ordre (...).*

L'ordonnance cite parmi les missions que l'on peut confier à un expert comptable ou à un comptable agréé celle de commissaire aux comptes mais précise qu'une même personne ne peut exercer à la fois la fonction de commissaire aux comptes et d'expert comptable ou de comptable agréé auprès d'une même société. Le contrôleur serait alors le contrôlé. L'article 22 précise en effet qu'*« ils peuvent remplir les fonctions d'arbitre dans le cadre de leur compétence et celles de commissaires de sociétés ; il leur est interdit toutefois d'exercer la profession d'expert comptable ou de comptable agréé dans les sociétés auprès desquelles les*

fonctions de commissaires aux comptes sont déjà exercées soit par eux-mêmes, soit par toute personne ou société liée à eux par des intérêts professionnels ou privés communs. »

Un long travail de légitimation doit désormais être accompli par l'OECCA pour que la profession d'expert comptable et de comptable agréé puisse correspondre à l'organisation ordinaire qu'elle partage avec les grandes professions prestigieuses comme la médecine ou les professions juridiques.

Les commissaires aux comptes peuvent donc être membres de ces deux organisations professionnelles : l'OECCA ou les associations de commissaires inscrits, de l'une d'entre elles ou bien n'appartenir à aucun groupement. Les archives de la Compagnie Saint-Gobain illustrent les pratiques en vigueur depuis le décret-loi de 1935 et l'apport de ces associations professionnelles.

§ 3 – Le commissaire aux comptes chez Saint-Gobain

Les archives de la Compagnie Saint-Gobain sont riches d'enseignements sur la pratique du commissariat aux comptes dans cette société durant la période 1935-1967. À l'aide de l'étude des rapports des commissaires aux comptes, des procès-verbaux des différentes assemblées générales de la compagnie et de la correspondance échangée entre les commissaires et la direction générale de Saint-Gobain, il convient dans un premier temps de présenter les différents commissaires en fonction pour ensuite distinguer deux périodes : 1935/1951 et 1951/1966, l'année 1951 correspondant à la nomination d'un nouveau commissaire, Carlos Mulquin, ce qui entraîne une modification substantielle du contenu du rapport.

A – Les commissaires aux comptes de la Compagnie Saint-Gobain : un recrutement stable et de plus en plus professionnel

On note une relative stabilité des commissaires aux comptes élus par l'assemblée générale des actionnaires de Saint-Gobain entre 1935 et 1967. En effet, Xavier Fouques Duparc, déjà commissaire aux comptes lors de l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 1928, le restera jusqu'en 1962, date à laquelle il démissionne de ses fonctions. Il a des liens très étroits avec la compagnie puisque son grand père, Louis Charles Fouques Duparc (1807-1879), inspecteur général des Ponts et Chaussées, en était administrateur. En effet, en 1858,

lors de la convention réunissant en une seule SA les deux sociétés de Saint-Gobain et de Saint Quirin, pour former la Manufacture de glaces et produits chimiques de Saint-Gobain, Chauny et Cirey, Louis Charles Fouques Duparc, actionnaire de la société de Saint Quirin, Cirey et Monthermé, devient actionnaire délégué de la nouvelle SA pour faire partie du conseil extraordinaire.¹ Xavier Fouques Duparc a donc été pendant près de quarante ans commissaire aux comptes de la compagnie Saint-Gobain. Un mandat d'une telle durée laisse planer le doute sur l'indépendance du commissaire à l'égard des administrateurs qu'il côtoie depuis tant d'années et sur l'exercice d'un jugement critique sur les comptes d'une société qu'il connaît si bien. De 1940 jusqu'aux années 50, Fouques Duparc exerce sa mission au sein d'un groupe de quatre commissaires : lui-même, De la Frémoire, Groussot et Hibon. Seul Groussot est inscrit au premier tableau de l'OECCA en tant qu'expert comptable de la région Paris et Seine.²

En 1951, Carlos Mulquin devient le binôme de Fouques-Duparc. Ils sont désormais deux commissaires titulaires. Mulquin est expert comptable, inscrit au tableau de l'Ordre région Paris et Seine³, et est membre du conseil supérieur de l'OECCA en 1953. A la démission de Fouques Duparc lors de l'assemblée générale de 1962, les actionnaires élisent aux côtés de Mulquin un nouveau commissaire : René Masson, auteur de la thèse soutenue en 1936 portant sur les commissaires aux comptes dans les SA. Masson est également inscrit au tableau de l'OECCA en tant qu'expert comptable de la région Paris et Seine.⁴

Le recrutement des commissaires aux comptes se professionnalise. En effet, jusqu'en 1951, un seul commissaire parmi cinq est expert comptable breveté d'Etat. En 1951, un binôme exerce cette fonction : un expert comptable diplômé et Fouques Duparc, ingénieur, qui connaît parfaitement l'entreprise. Fouques Duparc est remplacé en 1962 par un expert comptable diplômé, René Masson. A partir de 1962, les commissaires aux comptes de la compagnie Saint-Gobain sont deux professionnels, appartenant à la fois à l'OECCA, et à la chambre régionale des commissaires aux comptes agréés.

¹ Statuts du 20 mai 1858 de la Manufacture des glaces et produits chimiques de Saint-Gobain, Chauny et Cirey annexés au décret impérial du 11 juin 1858 portant autorisation de cette SA.

² Annuaire 1948, OECCA (1948), bulletin n°18.

³ Annuaire au 31 mai 1953, OECCA (1953), bulletin n°37.

⁴ Annuaire au 31 mai 1953, OECCA (1953), bulletin n°37.

B – Une pratique collégiale du commissariat aux comptes de 1935 à 1951

Les dispositions légales de 1935 sont suivies sans délai par la compagnie Saint-Gobain. Dès l'assemblée générale du 25 mai 1936, Saint-Gobain se met en conformité avec le décret-loi de 1935 en constatant l'incompatibilité à la fonction de commissaire pour l'un de ses anciens contrôleurs, d'Aillières, qui démissionne. *« Le mandat des commissaires étant annuel, vous aurez à procéder à leur nomination pour l'exercice 1936. Se conformant aux dispositions de l'article 33 de la loi de 1867, modifié par le décret-loi du 8 août 1935, M. d'Aillières, l'un de vos commissaires aux comptes, nous a informé en décembre 1935 que son degré de parenté avec un administrateur ne lui permettait plus d'exercer ses fonctions après la clôture de l'exercice 1936. Le conseil tient à exprimer à M. Jean d'Aillières qui porte un nom honoré de longue date à Saint-Gobain, ses regrets de ne plus le voir figurer au collège des commissaires aux comptes. La Compagnie perd en lui un commissaire compétent et des plus attentifs. »*¹

Dès 1938, les commissaires sont élus pour trois ans, conformément aux dispositions du décret du 31 août 1937. Les prescriptions légales concernant les rapports spéciaux des commissaires sont appliquées. Chaque année est joint au rapport général des commissaires le rapport spécial sur l'article 40. *« Nous nous sommes fait rendre compte de l'usage qu'ont fait les administrateurs de l'autorisation que vous leur avez renouvelé dans votre assemblée générale du 30 mai 1939. Aucun d'eux, à notre connaissance, n'a pris ou conservé personnellement un intérêt direct ou indirect dans une entreprise ou dans un marché fait avec votre société ou pour son compte. »*²

Lors de l'assemblée générale du 6 juin 1944, les commissaires présentent un rapport spécial sur le droit préférentiel de souscription accordé aux actionnaires de Saint-Gobain suite à l'augmentation de son capital. La mission des commissaires paraît effective et les informations comptables leur sont transmises dans les délais légaux. Ainsi, le contrôle des comptes de l'exercice 1939 est effectué par les commissaires début mai pour une assemblée fixée au 10 juin. De la Frémoire estime la durée des travaux des commissaires à trois ou quatre jours.³ Les comptes sont donc bien communiqués aux commissaires dans le délai de 40 jours fixé par la loi.⁴ De même, un courrier de la direction financière adressé à Fouques Duparc le 27 mars 1944 précise que les comptes sont à disposition des commissaires à partir

¹ Procès verbal de l'assemblée générale ordinaire du 25 mai 1936, CSG 00418/004.

² Rapport spécial sur l'application de l'article 40 présenté à l'assemblée générale ordinaire du 28 octobre 1940, CSG 00418/004.

³ Cf. courrier adressé par de la Frémoire à l'attention de la direction générale de Saint-Gobain le 10 avril 1940, CSG 00418/004.

⁴ Selon l'article 4 du décret-loi du 8 août 1935, modifiant l'article 34 de la loi de 1867, *« l'inventaire, le bilan et le compte de profits et pertes doivent être mis à la disposition des commissaires quarante jours au moins avant la date de l'assemblée générale. »*

du 25 avril et que l'assemblée générale ordinaire est fixée au 5 juin. On relève chez Saint-Gobain la volonté de se conformer à la loi et la correspondance porte les traces de séjours de trois à quatre jours des commissaires au siège de la compagnie pour effectuer les vérifications qu'ils jugent nécessaires.

Les rapports des commissaires se standardisent pendant la période étudiée et revêtent progressivement la même forme.

Ils comprennent tout d'abord le compte rendu de la mission confiée. Ce compte rendu évoque le respect par Saint-Gobain des obligations légales, précise les différentes vérifications et pointages effectués par les commissaires et fait référence au principe de régularité des comptes. Ainsi le rapport des commissaires présenté lors de l'assemblée générale du 30 mai 1938 indique que *« les livres de la société et les documents qui en permettent la vérification ont été mis à notre disposition dans les délais légaux. Nous avons pointé le bilan et la balance des comptes généraux avec le grand livre, vérifié spécialement la caisse, les participations industrielles, les valeurs en portefeuille et les dépôts en banque, ainsi que les débiteurs et créditeurs. Nous avons trouvé le tout en règle et votre comptabilité, comme d'habitude, régulièrement et correctement tenue. Votre personnel nous a prêté, une fois de plus, un concours entier et dévoué, dont nous tenons à le remercier. Nous avons pris connaissance du rapport très complet et détaillé de votre conseil d'administration. Nous n'avons aucune observation à formuler sur les informations qu'il vous donne au sujet des comptes de l'exercice. »* Dix ans plus tard, le rapport sur les comptes de l'exercice 1947 rend compte de façon similaire du déroulement de la mission confiée aux commissaires par les actionnaires. *« Les livres de la société et tous les documents comptables, qui en permettent la vérification, ont été mis à notre disposition dans les délais légaux. Nous avons effectué les pointages et contrôles, principalement pour les caisses, comptes de banque, titres ainsi que pour les principaux comptes débiteurs et créanciers. Comme d'habitude, vos écritures sont très régulièrement tenues et nous devons des remerciements à votre personnel qui nous a facilité la tâche dans toute la mesure du possible. »*

Les rapports présentent les valeurs et les variations des divers postes du bilan, indiquent le montant des avals en garantie et proposent un résumé du compte de profits et pertes. Il s'agit plus d'une énumération des postes de l'actif et du passif que de réels commentaires approfondis sur les variations observées. Néanmoins l'information comptable synthétisée sous la forme du bilan est ainsi accessible pour tous les actionnaires par le biais du rapport du commissaire.

Le rapport demeure toutefois l'œuvre commune des commissaires et de l'administration. Ainsi Groussot confirme dans un courrier adressé le 14 août 1940 à l'attention de M. Pieret, secrétaire général de Saint-Gobain, avoir bien reçu le projet de modifications du rapport des commissaires, modifications qu'il estime justifiées par les événements. Pieret confirme le 16 septembre 1940 vouloir imprimer le rapport des commissaires amendé par ses soins. « *Lors de votre dernière visite (...), je vous avais indiqué les raisons d'ordre fiscal pour lesquelles nous préfererions ne pas voir figurer dans le rapport imprimé des commissaires les quelques lignes d'explication que vous désiriez y ajouter. (...) Sauf avis contraire de votre part, je donnerais à l'impression le texte qui accompagnait ma lettre du 9 août.* » Le 23 mai 1943, la direction financière émet ses recommandations sur le rapport des commissaires : « *Après votre départ de nos bureaux, Monsieur le président m'a exprimé le désir, pour des raisons que je préférerais vous exposer verbalement, de voir supprimer de votre rapport les deux lignes en haut de la page 19, relatives à la variation des frais généraux du siège en 1942.* »¹

De 1935 à 1951, la mission exercée collégalement par quatre ou cinq commissaires, dont un expert comptable breveté d'Etat, paraît effective et son compte rendu est relaté dans le rapport. La rémunération des commissaires est fixée par l'assemblée générale des actionnaires. Ainsi l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 1947 attribue une rémunération de 120 000 Frs par an aux commissaires, à se répartir entre eux. Cette rétribution semble acceptable et correspondre à une véritable vérification, si on la compare à la moyenne des rémunérations attribuées, selon Masson (1936), en 1936, de l'ordre de 1500 à 2000 Frs. En effet, selon l'indice des prix INSEE², 1 Fr de 1936 équivaut à 0,69486 € en 2011 alors qu'1 Fr de 1947 correspond à 0,05327 € en 2011. Les 2000 Frs de 1936 équivalent à 1 389,72 € de 2011 alors que les 120 000 Frs de 1947 correspondent à 6 392,40 € en 2011. L'augmentation de rémunération est donc substantielle. Cependant, en raison des liens étroits unissant Fouques Duparc à la compagnie Saint-Gobain et de la quasi permanence des mandats, un doute raisonnable peut s'élever quant à la réelle indépendance des commissaires à l'égard du conseil d'administration.

¹ Courrier adressé par la direction financière à M. Groussot le 22 mai 1943, CSG 00418/005.

² <http://www.insee.fr/fr/themes/indicateur.asp?id=29&page=achatfranc.htm>

C – La période Mulquin : 1951-1966

Carlos Mulquin semble être un éminent professionnel. Il est en effet membre du conseil supérieur de l'OECCA. Il exerce la fonction de commissaire aux comptes à la société Saint-Gobain, en compagnie de Xavier Fouques Duparc jusqu'en 1962 puis en compagnie de René Masson, autre professionnel, également expert comptable inscrit au 1^{er} tableau de l'OECCA. On assiste donc chez Saint-Gobain à la professionnalisation des commissaires nommés par l'assemblée générale des actionnaires. Ils sont désormais recrutés parmi les experts comptables.

Dès la prise de fonction de Mulquin, le rapport est modifié. Sa technicité s'accroît. Le premier rapport signé par Mulquin sur les comptes de l'exercice 1951¹ passe en revue de manière détaillée les différents postes du bilan de l'entreprise et indique les principales variations de patrimoine. Ainsi les commissaires commentent le poste du passif intitulé « fonds de renouvellement » : *« Sous cette rubrique apparaît un nouveau compte : « approvisionnements techniques 1951 » qui a été doté, dans l'esprit de l'article 46 de la loi de finances du 14 avril 1952 et avant la parution du décret d'application annoncé par cette loi, d'une somme de 1.600.000.000 de francs. Cette dotation pourra être révisée dans le courant de l'exercice 1952, compte tenu des dispositions contenues dans les textes fiscaux.*

Le compte « approvisionnements techniques complémentaires » s'est accru de la partie de la provision pour fluctuation des cours de matières premières constituée en 1950 et concernant la pyrite, 100.000.000 de francs.

La « provision pour fluctuation des cours de matières premières » a diminué de 18.163.231 francs.

Cette diminution résulte de mouvements dans les deux sens :

- *dotation conforme aux dispositions du décret du 28 mai 1949 concernant le cuivre : 81.836.769 Fr.*
- *virement précédemment indiqué au compte « approvisionnements techniques complémentaires » : 100.000.000 Fr. »*

Les rapports suivants, de 1951 à 1966, suivent le même plan. Ils donnent une information relativement détaillée sur les postes du bilan, indiquent le montant des engagements non inscrits en comptabilité (avals donnés par Saint-Gobain) et présentent un résumé du compte

¹ CSG 00418/008

de profits et pertes. Ils se concluent tous de la même manière : « *Votre conseil nous a communiqué son rapport. Nous n'avons pas d'observations à formuler sur les informations comptables qu'il contient et nous vous proposons d'approuver le bilan tel qu'il vous est présenté.* »¹ Comme le montre l'exemple de 1951, les commentaires proposés par les commissaires aux comptes sur les variations du patrimoine de l'entreprise peuvent être très techniques. Ont-ils réellement un caractère d'information pour les actionnaires ?

Autre modification significative du contenu du rapport sous l'ère Mulquin : celui-ci ne rend plus compte de la mission confiée. Aucun paragraphe ne décrit le déroulement de la mission. Le commissaire est pourtant mandataire des actionnaires mais dans le rapport, rien ne transparaît plus sur les vérifications effectuées, la communication des données comptables aux commissaires. Il s'agit désormais d'une revue détaillée des principaux éléments de la comptabilité. Ne perd-on pas ici de vue ce contrat particulier qui lie le commissaire aux actionnaires ? Le mandataire est censé rendre compte à son mandant : ce n'est plus le cas depuis la nomination de Mulquin.

Les commissaires présentent également à l'assemblée générale des actionnaires un rapport spécial en application de l'article 40. La correspondance échangée entre les commissaires et la direction financière de Saint-Gobain comporte chaque année un courrier type adressé aux commissaires, et ce depuis 1944, mentionnant les conventions autorisées par le conseil d'administration de la compagnie. Ainsi le courrier adressé par M. Francin à M. Mulquin le 26 avril 1955 recense les conventions autorisées par le conseil, intervenues au cours de l'année 1954 et visées par l'article 40 :

- « *Prorogation pour 4 ans d'un contrat de cession de licence avec la société X*
- *Rachat de 475 actions de la société Y*
- *Cession de la société B, appartenant à la compagnie, à la société A*
- *Prêt accordé à la société Z*
- *Accord de principe avec trois autres sociétés pour édifier dans l'usine de Bagneaux un atelier de fabrication d'ampoules de télévision.* »

Les commissaires établissent donc un rapport spécial relatif à cet article 40, de la même teneur chaque année, qui précise que « *les opérations traitées sont conformes aux intérêts de la société* ». Depuis l'arrivée de Mulquin, ce rapport spécial précise la limite de la mission confiée en signalant que « *dans une entreprise aussi vaste que la votre, et dont les activités*

¹ Rapport des commissaires sur l'exercice 1962, CSG 00420/005.

sont très variées, il y a un grand nombre de conventions de toutes natures parmi lesquelles il est parfois difficile de distinguer celles qui sont soumises à l'obligation de votre approbation et celles qui en sont affranchies. »

Le lien entre l'administration et les commissaires semble toujours fort durant cette période. Ainsi, lors de l'assemblée générale ordinaire du 20 juin 1960, Mulquin rend hommage en ces termes au baron d'Hély d'Oissel, administrateur de la compagnie Saint-Gobain en 1928, puis président du conseil de 1936 à 1952 et président d'honneur depuis 1952 : *« Au seuil de ce rapport, je tiens à m'associer à l'hommage qui a été rendu par le conseil d'administration à la mémoire de M. le baron Hély D'Oissel. Je connaissais bien celui-ci depuis plus de 25 ans. Mes relations par conséquent, avec lui, remontent à une période ancienne, à celle de mon arrivée dans la société. Pendant cette longue période, j'ai pu apprécier toutes les qualités humaines, et plus spécialement les qualités civiques qui s'ajoutaient à ses qualités militaires. C'est pourquoi je tenais à exprimer tous mes regrets de sa disparition. »* La nomination de Mulquin en tant que commissaire n'est pas le fruit du hasard ni l'émanation de la volonté des seuls actionnaires mais bien le fait d'une relation de longue date établie avec l'administration de Saint-Gobain. En outre, Mulquin exerce pour la société d'autres missions. Il est notamment régulièrement nommé commissaire aux apports lors d'opérations de fusion. Il est alors chargé d'apprécier la valeur de l'apport en nature de la société absorbée par Saint-Gobain. Cette mission lui est confiée en 1958, 1959, 1960, 1961 et 1965. Ces rapports ne remettent jamais en question l'estimation effectuée. L'évaluation comporte un aspect subjectif comme le précise d'ailleurs Mulquin : *« la fixation des valeurs résulte des discussions entre parties intéressées et il y a toujours un élément subjectif et une valeur de convenance qui interviennent dans les opérations de cette espèce. Mais il ressort des développements qui m'ont été fournis et des recoupements effectués, que les valeurs attribuées peuvent être acceptées. »*¹ Cette valorisation n'est pas remise en cause par les actionnaires qui se rangent à l'avis de leur commissaire aux comptes. *« En ce qui concerne l'évaluation des apports, nous nous en remettons à la sagesse de M. Mulquin, bien que ce soit toujours approximatif. Toutes les méthodes dont on vous parle, sont des méthodes que nous connaissons bien, elles aboutissent à des résultats satisfaisants, mais non pas à des résultats mathématiques, en particulier quand il s'agit d'une société qui est maintenue pendant 15 ans sur son terrain et qui n'a pas de bail. L'évaluation est une évaluation qu'on pourrait critiquer. On peut*

¹ Rapport présenté par Mulquin lors de l'AGE du 20 juin 1960, concernant les apports effectués par la société Cenpa à Saint-Gobain, CSG 00420/003.

toujours critiquer mais devant les constatations de M. Mulquin, on n'a qu'à s'incliner. »¹

Mulquin est également nommé commissaire sur l'attribution d'actions gratuites au personnel en 1965. Il est chargé d'apprécier l'avantage que constitue cette attribution. Mulquin est donc très lié à la compagnie Saint-Gobain. Il intervient non seulement en tant qu'organe de contrôle mais aussi pour toutes opérations particulières nécessitant la nomination d'un commissaire.

La période 1935-1966 se caractérise chez Saint-Gobain par un recrutement progressif des commissaires parmi les experts comptables. Alors que la séparation entre les organisations professionnelles d'experts comptables et de commissaires aux comptes est très nette, leur activité se confond progressivement puisque les experts comptables exercent les fonctions de commissaires aux comptes. La professionnalisation des contrôleurs entraîne une technicité accrue du rapport de ces derniers à l'assemblée générale des actionnaires. Le rapport s'assimile à une revue détaillée des principaux postes comptables du bilan, à une analyse technique de la variation du patrimoine de l'entreprise pour se conclure sur la demande d'approbation des comptes présentés par le conseil à l'assemblée. Si la mission paraît effective, il n'est plus rendu compte de son déroulement aux actionnaires.

L'indépendance des commissaires à l'égard des administrateurs peut être remise en question. En effet, les deux principaux commissaires de cette période : Fouques Duparc et Mulquin entretiennent des liens étroits avec l'entreprise. Fouques Duparc est en effet le petit fils de l'un des fondateurs de la manufacture des glaces de Cirey et la durée exceptionnelle de son mandat de commissaire, près de quarante ans, laisse planer le doute sur l'exercice d'un jugement encore critique sur les comptes de l'administration de Saint-Gobain. Quant à Mulquin, il connaît l'entreprise et ses administrateurs depuis la fin de la Seconde guerre mondiale et exerce pour son compte toutes les missions nécessitant la présence d'un commissaire (contrôle des comptes, commissariat aux apports, attribution d'actions gratuites...).

Le recrutement des commissaires s'opère donc dans les grandes entreprises au sein de l'OECCA. Le rapport devient très technique mais ne renseigne plus sur la mission confiée. Cette technicité nécessite des compétences accrues en comptabilité. Comment ont évolué les formations des professionnels comptables depuis le décret-loi de 1935 ?

¹ Remarques d'un actionnaire lors de l'AGE du 10 juillet 1959, CSG 00420/003.

Section 3. Le développement des formations comptables

L'un des objectifs du décret-loi de 1935 est la protection de l'épargne par la mise en place d'un contrôle des comptes efficace. Pour ce faire, le commissaire doit présenter deux qualités essentielles : l'indépendance et la compétence. Si l'indépendance est renforcée par la mise en œuvre notamment de toute une série d'incompatibilités, comment s'assurer de la compétence du commissaire ? Les textes de 1935 et 1936 distinguent deux catégories de SA : les SA non cotées et les SA cotées. Pour l'ensemble des SA ne faisant pas appel à l'épargne publique, le recrutement des commissaires est laissé au libre choix de l'assemblée générale des actionnaires. N'importe qui peut donc devenir commissaire de ces SA, sans avoir de compétence particulière dans le domaine comptable ou juridique. Pour les SA cotées, l'un des commissaires doit être désormais choisi sur une liste de commissaires agréés tenue par la Cour d'Appel de leur ressort. Le savoir être, qui relève de la compétence sociale des commissaires, est l'objet de la création des associations de commissaires inscrits dans lesquelles l'honorabilité et la confraternité sont des notions fortement présentes. Quant au savoir faire que l'on peut assimiler aux connaissances comptables, juridiques et économiques que nécessite la mission de commissariat aux comptes, comment est-il garanti ? Comment a évolué la formation des commissaires aux comptes suite au décret-loi de 1935 ? Quels diplômes peuvent garantir la capacité technique à l'exercice de cette fonction ? Les candidats à l'inscription doivent satisfaire aux épreuves d'un tout nouvel examen : l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes. L'OECCA modernise parallèlement le brevet d'expert comptable qui devient le diplôme d'expertise comptable. Mais ce développement des formations professionnelles comptables a-t-il réellement bénéficié aux commissaires de sociétés ?

§ 1 – L'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes

Le décret du 29 juin 1936 porte règlement d'administration publique pour l'application de l'article 4 du décret-loi du 8 août 1935. Selon le rapport effectué par le Garde des Sceaux, ministre de la Justice, le ministre des Finances, le ministre de l'Economie nationale, le ministre du Commerce et le ministre de l'Education nationale au Président de la République française, le règlement d'administration publique « *exige des personnes qui sollicitent leur inscription sur la liste certaines conditions de compétence et d'honorabilité, les conditions*

d'indépendance résultant déjà des dispositions mêmes du décret précité » (Centre d'information interprofessionnel, 1943). Les candidats à l'inscription sur la liste des commissaires agréés, tenue par les Cours d'Appel, doivent réussir les épreuves d'un examen de caractère technique. Ils doivent également justifier d'une certaine compétence liée soit à la détention d'un titre soit à leur expérience professionnelle. Le rapport précise qu' « il n'a pas semblé opportun de réserver un monopole quelconque aux personnes titulaires de certains diplômes, par exemple du brevet d'Etat d'expert comptable institué par le décret du 22 mai 1927. En effet, en dehors des personnes possédant ces diplômes, il en est d'autres qui, par leur culture générale et leur expérience professionnelle, offrent pour le contrôle de la comptabilité des sociétés par actions des garanties équivalentes à celles que peut donner la possession de diplômes spéciaux ».

Après une présentation du programme de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes, nous verrons en quoi celui-ci paraît moins exigeant que le brevet d'expert comptable.

A – Le programme de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes

Les candidats à l'inscription doivent passer les épreuves d'un examen à caractère technique comportant de la comptabilité générale et analytique, du droit commercial, du droit pénal des sociétés et de la fiscalité. L'examen comporte deux épreuves écrites : l'une de comptabilité, l'autre de droit ; l'article 4 de l'arrêté ministériel du 16 septembre 1936 en précise les détails :

I. Comptabilité

1. Principes généraux :

La notion de compte. La comptabilité en partie simple. La comptabilité en partie double ; ses principes. Les écritures au journal. Le grand livre. La balance. La théorie de l'inventaire. La confection du bilan.

2. La comptabilité appliquée aux différents types d'entreprises :

La comptabilité industrielle et les prix de revient. La comptabilité des diverses opérations de banque et de bourse. Les comptabilités spéciales, exploitations et entreprises agricoles, compagnies d'assurances, compagnies de navigation, entreprises à succursales multiples, courtiers, affaires à la commission, etc...

3. La comptabilité appliquée aux groupements de capitaux :

La comptabilité des sociétés : en nom collectif, en commandite simple, en commandite par actions, à responsabilité limitée, anonyme ou en participation, à capital variable, holdings.

4. Etudes financières :

Vérification des formalités des constitutions et d'augmentations de capital. Modification au capital (augmentations, réductions, amortissements). Etude critique du bilan. Evaluation des éléments d'actif, particulièrement du portefeuille, des participations, des débiteurs divers, des stocks. Théorie des amortissements, des provisions, des réserves. Etude critique du compte de profits et pertes. Les notions de bénéfice (bénéfice réel, bénéfice fictif, dissimulation de bénéfices, bénéfices distribuables). Transformation et fusion des sociétés. Emission et amortissement des emprunts.

5. Eléments de calculs commerciaux financiers.

Intérêts simples et escompte. Intérêts composés. Annuités. Etablissement des tableaux d'amortissement.

II. Droit commercial

1. Des actes de commerce et des commerçants :

Caractères généraux de l'acte de commerce. Obligation professionnelle des commerçants. Des fonds de commerce, leurs éléments constitutifs. De la vente et du nantissement des fonds de commerce. De la juridiction commerciale, sa constitution, sa compétence *ratione materiae*.

2. Des sociétés commerciales :

Notions générales. Sociétés commerciales par intérêts. Sociétés commerciales par actions. Sociétés à nature spéciale (à objet civil et forme commerciale, à capital variable, anonyme, à participation ouvrière, en participation, sociétés commerciales étrangères).

3. Des contrats commerciaux.

Règles générales. Ventes commerciales (théorie générale, modalités).

4. Des effets de commerce et des opérations de banque.

Lettre de change. Billet à ordre. Chèque. Warrants. Des opérations de banque. Du compte courant : nature juridique, effet, applications.

5. Des valeurs mobilières et des opérations de bourse :

Titres aux porteurs, à ordre, nominatifs. Transferts. Marché. L'agent de change, son rôle dans les marchés, sa responsabilité. Exceptions opposables à un marché de bourse. Des bourses de commerce. Des magasins généraux.

6. Des transformations de sociétés :

De la dissolution et de la liquidation des sociétés. Effets de la fiction de survie pour les besoins de la liquidation. Responsabilités des anciens associés et des liquidateurs. Prescription libératoire de l'article 64 du Code de Commerce.

7. De la faillite et de la liquidation judiciaire.

8. Des obligations professionnelles des commissaires aux comptes et de leur responsabilité.

III. Droit pénal des sociétés

1. Des délits propres à la matière des sociétés par actions :

Délit d'émission (loi de 1867, art.14). Différents délits prévus par l'article 15 de la loi de 1867, modifié par les décrets-lois du 8 août 1935 (simulation de souscriptions et de versements, publication de faits faux, distribution de dividendes fictifs, présentation de bilan inexact, etc.) Délit de création de majorité factice (loi de 1867, art. 13). Fait par le gérant de commencer les opérations sociales avant l'entrée en fonctions du conseil (loi de 1867, art. 13). Délit de publicité irrégulière (loi de 1867, art. 64, et loi de 1907, art. 3). Délit relatif à la présentation du bilan et des comptes, et à la communication aux actionnaires et à la convocation des actionnaires (décret-loi du 30 octobre 1935). Banqueroute et faillite personnelle des gérants et administrateurs, dilapidation d'actif (décret-loi du 8 août 1935). Délit relatif au droit préférentiel des actionnaires en matière d'augmentation de capital (décret-loi du 8 août 1935). Délits particuliers au

commissaire aux comptes (décret-loi du 8 août 1935). Délit de publication des titres et distinctions honorifiques (loi du 11 janvier 1936). Délit en matière d'atteintes à la protection des obligataires (décret-loi du 30 octobre 1935). Délits spéciaux aux sociétés d'assurances de capitalisation et d'épargne (décret-loi du 30 octobre 1935). Délits particuliers aux sociétés à responsabilité limitée (loi de 1925, art. 18, 37, et 38 ; décret-loi du 30 octobre 1935).

2. Des délits de droit commun en matière de sociétés commerciales :

Escroquerie. Abus de confiance. Banqueroute. Détournement de cautionnement. Délit de coalition, etc... Du crime de banqueroute frauduleuse.

IV. Des obligations fiscales des sociétés.

Notions générales et élémentaires sur les différents impôts. Obligations des sociétés par actions. Etude pratique du régime fiscal des valeurs mobilières : timbre, transmission, revenu.

B – Un examen moins exigeant que le brevet d'expert comptable

Si le dyptique droit-comptabilité est au cœur du programme de l'examen d'aptitude, tout comme il constitue les matières principales du programme du cursus conduisant à l'expertise comptable, l'examen d'aptitude paraît, comme l'estime Mikol (1993), d'un niveau inférieur à celui du brevet d'expert comptable. La technique comptable y est moins approfondie. Ainsi l'étude et la discussion des systèmes, dispositifs, appareils et machines en usage pour l'exécution des travaux de comptabilité¹ sont absentes du programme de cet examen, alors que la compréhension du système de tenue des comptes et sa remise en cause paraît un préalable à tout contrôle de comptabilité. Cet examen demande néanmoins des connaissances approfondies en droit des sociétés et en droit pénal des affaires mais la législation sociale et l'étude des procédures judiciaires, matières au programme du brevet d'Etat d'expert comptable, sont absentes. De plus, contrairement au programme de l'examen final du brevet d'expert comptable, celui du certificat ne comporte pas de partie spécifique liée à l'étude des méthodes de vérifications applicables à un contrôle permanent, à la recherche d'erreurs ou de fraudes dans une comptabilité irrégulière, dans des écritures en désordre², alors que le commissaire a obligation de révéler au Procureur les faits délictueux dont il a eu connaissance.

Trente années après la promulgation du décret-loi de 1935, l'OECCA propose de rédiger une doctrine du commissariat aux comptes et publie en 1962, à l'occasion de son XVII^{ème} congrès annuel, une étude approfondie de ses aspects techniques. Elle définit également toute une série de compétences indispensables à l'exercice de cette fonction et insiste sur le fait que :

¹ Matière « technique comptable approfondie » au programme de l'examen final du brevet d'expert comptable de 1927.

² Matière « expertise comptable » au programme de l'examen final du brevet d'expert comptable de 1927.

- Le commissaire doit être un technicien de la comptabilité car son premier devoir est de s'assurer de la régularité des opérations comptables.
- Il doit disposer d'une sérieuse formation et pratique juridique qui lui permettent d'analyser les conséquences des opérations à vérifier d'un point de vue comptable.
- Ses connaissances de l'économie en général doivent être suffisantes pour situer l'entreprise qu'il contrôle, connaître les différents secteurs avec lesquels elle travaille, ses caractéristiques industrielles ou commerciales.

Le programme de l'examen d'aptitude, dont l'obtention permet l'inscription sur la liste des comptables agréés, ne couvre pas l'ensemble de ces compétences. Il voit avant tout le commissaire comme un technicien comptable, doublé d'un juriste en droit commercial et en droit pénal des affaires. Le volet « économie » semble avoir été oublié. Bien que le commissaire doive vérifier « *l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration* », le programme de l'examen ne comporte aucune notion liée à la vie de l'entreprise. Les questions liées à l'éthique ou à l'indépendance semblent également absentes du programme de cet examen. Or, comme nous le rappelle l'OECCA (1962), le commissaire doit avant tout faire preuve de qualités morales. L'honnêteté intellectuelle est la première compétence mise en avant par l'Ordre : le commissaire « *doit s'efforcer de se libérer de tout entraînement, de toute prévention, de tout préjugé susceptibles d'influencer son jugement et de nuire à son objectivité* ». Cet examen paraît donc insuffisant et incomplet pour juger de la capacité des candidats à exercer la fonction de commissaire.

Suite à cet examen d'aptitude, les candidats ayant une moyenne inférieure à 10 ou une note éliminatoire de 5 sont normalement refusés. Mais les résultats à l'examen ne sont pas publiés et ne constituent pour la commission d'admission qu'un élément d'appréciation puisque, selon Mikol (1993), certaines commissions dispensent les candidats de l'examen. De plus, comme nous l'avons précédemment évoqué, les modalités d'inscription sur la liste sont fluctuantes et reposent davantage sur la capacité sociale du candidat à pouvoir traiter avec les chefs d'entreprise que sur ses réelles compétences techniques.

§ 2 – Du brevet d'expert comptable au diplôme d'expertise comptable

Différents régimes se succèdent jusqu'aux années 60 et le brevet devient diplôme. La réforme de 1963 marque une étape importante pour la reconnaissance du cursus menant à l'expertise comptable.

A – Succession de différents régimes jusqu'aux années 60

Le brevet d'Etat d'expert comptable, institué en 1927, est modifié par différents décrets : décret du 20 avril 1940, décret du 3 avril 1942 modifié en 1945, décret du 9 juillet 1951, décret du 30 septembre 1953 puis décret du 24 mai 1956. Ces différents régimes se succèdent et coexistent jusqu'aux années 60.

1. *Le diplôme d'expert comptable institué par le décret du 3 avril 1942*

Une première étape significative intervient en 1942, lors de la création de l'OECCA. Le brevet est renommé diplôme par le décret du 3 avril 1942 relatif à la formation professionnelle des experts comptables. Selon l'article 1^{er} de ce décret, « *le diplôme d'expert comptable (...) est conféré aux candidats qui (...) ont successivement :*

1. *subi avec succès un examen préliminaire*
2. *accompli un stage professionnel de trois années*
3. *subi avec succès un examen final ».*

L'examen préliminaire qui « *a pour objet de contrôler que les candidats possèdent les connaissances générales, techniques et pratiques indispensables à l'accomplissement du stage d'expert comptable* »¹ comporte des épreuves écrites éliminatoires et des épreuves orales. Tout comme le brevet de 1927, l'écrit est constitué de deux épreuves : une composition de comptabilité et une dissertation sur les autres matières au programme. De même, les épreuves orales sont identiques à celles de 1927.

¹ Article 2 du décret du 3 avril 1942.

Le programme de l'examen préliminaire de 1942 est très proche de celui du brevet de 1927. Il comprend quasiment les mêmes matières principales, comme le montre le tableau 22 :

- les principes de techniques comptables dans lesquels viennent s'ajouter les travaux de fin d'exercice et les prescriptions légales concernant les livres de commerce, notamment en matière fiscale ;
- les mathématiques financières et commerciales ;
- les principes de droit public ;
- les principes de droit civil ;
- les principes de droit commercial ;
- les principes d'économie politique. Le programme est complété par l'étude de la monnaie, de la valeur et du prix, et de l'impôt ;
- la vie et organisation des entreprises. Le programme est également plus détaillé et plus vaste que celui de 1927.
- des notions de législation sociale qui constituent une nouvelle matière par rapport à 1927.

Le stage professionnel dure trois années¹ alors qu'il était de cinq pour les candidats au brevet de 1927.

Les plus importantes modifications concernent l'examen final (cf. tableau 23). Si les épreuves écrites restent identiques à celles de 1927², les épreuves orales comportent trois nouvelles interrogations :

- L'économie privée ;
- Le droit commercial, les principes du droit pénal et l'application des règles fondamentales de la procédure civile ;
- La statistique appliquée aux affaires.

¹ Cette nouvelle durée de trois ans a été introduite par le décret du 20 avril 1940.

² Selon l'article 27 du décret du 3 avril 1942, les épreuves écrites comportent une composition sur une question de droit intéressant la pratique de l'expertise comptable et une composition sur les applications de la technique comptable (tout comme l'examen final du brevet de 1927).

Tableau 22 - Epreuves écrites et orales de l'examen préliminaire du diplôme d'expert comptable institué par le décret du 3 avril 1942

Epreuves écrites				
Intitulé	Durée	Coef.	Programme	Détail
Dissertation sur la vie des entreprises, l'économie politique, le droit public, le droit civil ou le droit commercial	3 heures	2	Principes de droit public	Les principes généraux de l'organisation administrative de la France. La séparation des autorités administratives et judiciaires. Les tribunaux administratifs. Le conseil juridictionnel des actes de l'administration, le recours pour excès de pouvoir. La responsabilité civile des fonctionnaires de l'Etat.
			Principes de droit civil	Distinction des droits réels et personnels. Des biens : classification, propriété, usufruit, servitudes... Des obligations : source, capacité juridique, effet des obligations, modes d'extinction... Les suretés : droit commun, suretés réelles : gage, privilège, hypothèque, suretés personnelles : le cautionnement. Notions sur les principaux contrats (louage, société, prêt, dépôt, séquestre, mandat). Régimes matrimoniaux. Notions sur les successions, les donations entre vifs, les testaments.
			Principes de droit commercial	Des actes de commerce. Des commerçants individus et de leurs obligations. Notions sur les sociétés commerciales. Des contrats commerciaux. Notions générales sur le commerce maritime.
			Notions de législation sociale	Le contrat de travail. La législation. Caisses de compensation et assurances sociales. Conseils de prud'hommes
			Principes d'économie politique	Facteurs de production : capital, travail. Rapport entre la production et la consommation. La valeur et le prix. La monnaie. Le salaire, son caractère. L'intérêt du capital. L'impôt.
			Vie et organisation des entreprises	Cause 1ère de création : recherche des bénéfices rémunérant un service rendu. Conception de l'entreprise, risque de l'entrepreneur. Le chef d'entreprise, classification des entreprises. Etude des besoins à satisfaire. Comment l'entreprise naît. Eléments de production : les capitaux et le travail de direction et d'exécution. Accroissement du capital. Travail, préposé, main d'oeuvre. Participation aux bénéfices. Organisation de la vente, publicité. Transports terrestres et maritimes, commerce extérieur. Administration de l'entreprise, organisation des services. Organisation pratique du travail. Participation au recrutement de corps élu. Les risques. Les litiges. Comment l'entreprise prend fin.
Composition de comptabilité	3 heures	2	Principes de technique comptable	I. Buts de la comptabilité, les comptes, partie simple, partie double, le plan comptable... Etudes des comptes servant à enregistrer les opérations usuelles... Comptabilité concernant des risques et des événements futurs ; engagements contractés... II. Procédés usuels d'exécution du travail comptable. Inscriptions, dépouillements et groupements. Journaux, grand livre, balance. Le matériel comptable... III. Travail de fin d'exercice. Ecritures d'inventaire, amortissements et dépréciations divers. Comptes de profits et pertes. Statistiques numérique et graphique. Clôture et réouverture des comptes. Affectation des résultats. IV. Prescriptions légales concernant les livres de commerce notamment en matière fiscale.
			Mathématiques financières et commerciales	Intérêts simples. Escompte. Echéance commune, moyenne. Intérêts composés. Taux équivalents, taux proportionnels... Annuités constantes, tableau d'amortissement, valeur actuelle d'une série d'annuités... Rentes temporaires, perpétuelles, différées... Notions de crédit LT, prêts remboursables par annuités constantes.

Epreuves orales ¹	
Intitulé	Coef.
interrogation sur la technique comptable élémentaire	2
interrogation sur les principes du droit public et du droit civil et de la législation sociale	1
interrogation sur le droit commercial	1
interrogation sur la vie et le mécanisme des entreprises ou sur l'économie politique	1
interrogation sur les mathématiques financières	1

Source : décret du 3 avril 1942 relatif à la formation professionnelle des experts comptables et arrêté du 16 juin 1942 fixant les programmes de l'examen préliminaire.

¹ Le programme des épreuves orales est le même que celui des épreuves écrites, le décret fixant le programme de l'examen sans distinguer l'écrit de l'oral.

Quatre autres interrogations demeurent identiques à celles de 1927 : celles portant sur les opérations de banque et bourse, la législation fiscale, la technique comptable approfondie, l'expertise comptable en matière judiciaire ou bien extra judiciaire. Disparaît de l'examen final l'interrogation portant sur le Code du travail ou la procédure, la législation sociale étant désormais au programme de l'examen préliminaire. Le programme reprend certaines matières étudiées en 1927 : technique comptable approfondie, expertise comptable, opérations de banque et bourse, législation fiscale. Il est à noter que la technique comptable approfondie comprend désormais la comptabilité des prix de revient, l'organisation et la tenue des comptabilités ainsi que l'application de la comptabilité aux assurances. Autre nouveauté : l'expertise comptable traite des relations de l'expert comptable avec les clients, avec ses confrères, avec les tiers. Le secret professionnel y est évoqué. De nouvelles matières apparaissent au programme de l'examen final : l'économie privée, la vie et la gestion des entreprises ; le droit commercial ; la législation pénale en matière commerciale ; la statistique appliquée aux affaires ; l'application des règles fondamentales de procédure civile.

Il apparaît donc que l'expert comptable diplômé en 1942 doit être à la fois un expert en comptabilité, un juriste compétent notamment dans le domaine du droit commercial, et un spécialiste en gestion pour comprendre le système complexe qu'est l'entreprise. Il semble beaucoup plus polyvalent qu'en 1927 où la majorité des enseignements portait sur la technique comptable. L'aspect technique du commissariat aux comptes est toujours pris en compte dans la matière intitulée « l'expertise comptable » qui aborde le thème des méthodes de vérifications applicables à un contrôle permanent, à la recherche d'erreurs ou de fraudes dans la comptabilité ainsi que la présentation des rapports.

La grande nouveauté de cet examen final consiste en la rédaction et la soutenance d'un mémoire. L'on retrouve ici les préconisations de la SCF qui requerrait pour l'obtention de son brevet d'expert comptable la discussion d'un travail original et approfondi du candidat sur une question de technique ou d'expertise comptable.

Tableau 23 - Epreuves écrites et orales et programme de l'examen final du diplôme d'expert comptable institué par le décret du 3 avril 1942

Epreuves écrites		
Intitulé	Durée	Coef.
Composition sur une question de droit intéressant la pratique de l'expertise comptable	4 heures	3
Composition sur les applications de la technique comptable	4 heures	1

Epreuves orales		Programme	
Intitulé	Coef.	Intitulé	Détail
Economie privée	1	Economie privée et gestion des entreprises	L'entreprise. Définition. Classification économique. Types juridiques d'entreprises. Eléments des entreprises : capital, personnel, matériel, éléments d'actif incorporels. Objectifs des entreprises : à l'égard de leurs clients, leurs agents, leurs propriétaires. Le capital de l'entreprise. Le capital investi. Le fonds de roulement. Le crédit : emprunts et crédit à la clientèle. Les prix : prix de revient, prix de vente, contrôle. L'entreprise et l'organisation professionnelle. L'entreprise dans l'économie nationale. Documentation technique et commerciale de l'entreprise. Rapports de l'entreprise avec le personnel. Rapports de l'entreprise avec le public.
Opérations de banque et bourse	1	Opérations de banque et bourse	Les banques, les bourses de valeurs, la bourse des marchandises, le change.
Droit commercial, principes de droit pénal et application des règles fondamentales de la procédure civile	1	Droit commercial	Personnalité morale des sociétés ; sociétés civiles et sociétés commerciales, sociétés étrangères. Etude des différents types de sociétés. Des faillites, des banqueroutes et des liquidations judiciaires. Des tribunaux de commerce.
		Législation pénale en matière commerciale	Notions générales sur l'abus de confiance, l'escroquerie, le recel, le trafic d'influence, l'abus de blanc seing, le faux et usage de faux. Infractions aux lois sur les sociétés. Publicité préalable aux émissions. Chèques sans provision, délit d'usure, exportation des capitaux, opérations de change et commerce de l'or, dispositions pénales concernant la profession de banquier. Les prix : actions illicites sur le marché. Banqueroute et faillite. Prescriptions en matière pénale
		Application des règles fondamentales de procédure civile	Organisation judiciaire. Compétence. Manière de saisir les différentes juridictions. L'administration de la preuve. La révision des comptes arrêtés. Divers jugements. Compromis, arbitrage, recours. Exécution des jugements. Fin de l'instance.
Législation fiscale	2	Législation fiscale	Première partie : généralités. Eléments constitutifs des impôts, politique fiscale française Deuxième partie : études des différents impôts. Contributions directes, droits de timbre et d'enregistrement, contributions indirectes, douanes, taxes diverses.
Technique comptable approfondie	2	Technique comptable approfondie	Applications de la comptabilité aux différentes formes du commerce, de l'industrie, de la finance, de l'agriculture, des assurances. Organisation et tenue des comptabilités. (...) Comptabilité des prix de revient.
Expertise comptable en matière judiciaire ou extra-judiciaire	2	Expertise comptable	Méthodes de vérifications applicables à un contrôle permanent, à la recherche d'erreurs ou de fraudes dans la comptabilité. Etude de la marche d'une entreprise d'après sa comptabilité. Etude et discussion des bilans. Présentation des rapports. Relations de l'expert comptable avec les clients, avec ses confrères, avec les tiers. Le secret professionnel. Règles spéciales à l'expertise comptable judiciaire.
Statistique appliquée aux affaires	1	Statistique appliquée aux affaires	I. Méthode statistique : Séries, moyennes, médianes, courbe normale des erreurs, indices, méthodes graphiques, logarithme, variations saisonnières, dispersion et déviation, corrélation, interprétation et critique statistique... II. Notions succinctes sur les applications aux affaires : Source de documentation statistique, publications, exemples...
Soutenance du mémoire	3		Le mémoire porte sur un sujet d'expertise préalablement agréé par le jury.

Source : décret du 3 avril 1942 relatif à la formation professionnelle des experts comptables et arrêté du 16 juin 1942 fixant les programmes de l'examen final.

2. De 1942 à 1956 : intégration dans les programmes du PCG 1947 et critiques de l'examen

En 1948, l'examen préliminaire est scindé en deux parties présentées successivement, la première portant sur les connaissances générales de base et la seconde étant plus technique (Michelin et Mikol, 2011). L'examen préliminaire de 1948 intègre l'étude du plan comptable de 1947 mais ne se limite pas à l'analyse du fonctionnement des comptes (Jacquelin-Loubier, 2010), son programme étant quasiment identique à celui de 1942. Les épreuves de comptabilité du préliminaire de 1949¹ portent tout d'abord sur une SARL familiale, la répartition des bénéfices, la cession des parts sociales, et les écritures de régularisation : charges à payer, charges constatées d'avance, clients douteux. Le second cas à traiter concerne une SA du secteur des bâtiments et travaux publics. Le candidat doit enregistrer les écritures liées à la concession et noter ses observations sur l'organisation et la tenue de la comptabilité. La session de 1950² est également relativement technique car elle comprend des écritures relatives au suivi des emballages en comptabilité générale et analytique d'exploitation, la détermination du résultat, la notion de comptes de réserves dans les sociétés d'assurance tout en la comparant avec la notion de réserves en comptabilité commerciale et industrielle. Ces questions de comptabilité correspondent à un niveau technique élevé mais dépassent la stricte connaissance technique, puisque le candidat doit être à même de porter un jugement sur l'organisation de la comptabilité ou de prendre du recul sur une notion comptable.

La session extraordinaire de l'examen préliminaire de mai 1948³ compte 63 candidats admis, celle de septembre 1948 enregistre 117 candidats admis. Quant à l'examen final du 29 octobre 1948, 22 candidats sont reçus avec soutenance, 5 sont reçus sans soutenance (il s'agit de victimes de guerre) et 36 sont admissibles à l'épreuve de soutenance du mémoire. Le nombre de diplômés est donc encore faible.

Des critiques s'élèvent alors contre le système en place notamment au sein de l'Association Nationale des Experts Comptables Stagiaires. Ainsi, dans le bulletin de cette association, Potevin (1954) dénonce une répétition d'incidents et l'insuffisance des contrôles dont

¹ *La comptabilité et les affaires*, mai 1950, p 155.

² *La comptabilité et les affaires*, janvier 1951, p 30.

³ *Bulletin de l'OECCA n°20*, juin 1949.

pâtissent les thèmes choisis pour les examens, ce qui nuit au prestige même de la profession. Il donne en exemple la seconde partie de l'examen préliminaire de 1953, où l'énoncé du cas de comptabilité analytique est incomplet, ce qui rend sa résolution impossible pour les candidats. Il cite également la première partie de l'examen préliminaire de 1954, où le sujet de l'épreuve de comptabilité, qui porte sur la résolution d'un problème fiscal, sort complètement du cadre du programme. Le second sujet consiste à résoudre un problème d'algèbre du premier degré à deux équations mais trois inconnues ! Quant à la seconde partie de l'examen préliminaire de 1954, le temps imparti aux candidats est beaucoup trop court par rapport à la teneur de l'épreuve. Le problème doit être résolu en quatre heures alors qu'il en faut six avec l'aide de machine à calculer et 8 à 10 aux « calculateurs » non munis de machines.

Le mémoire est également sujet à critiques. Doumanjou (1955) constate que, de 1943 à 1954, il y a 647 diplômes d'experts comptables délivrés, soit une moyenne annuelle de 54. La faiblesse du nombre de diplômés (cf. tableau 24) s'explique, selon lui, par la barrière quasi infranchissable que constitue le mémoire. Ces chiffres sont confirmés par les statistiques publiées par *l'Expert comptable diplômé*.

Tableau 24 - Nombre d'experts comptables diplômés entre 1948 et 1953

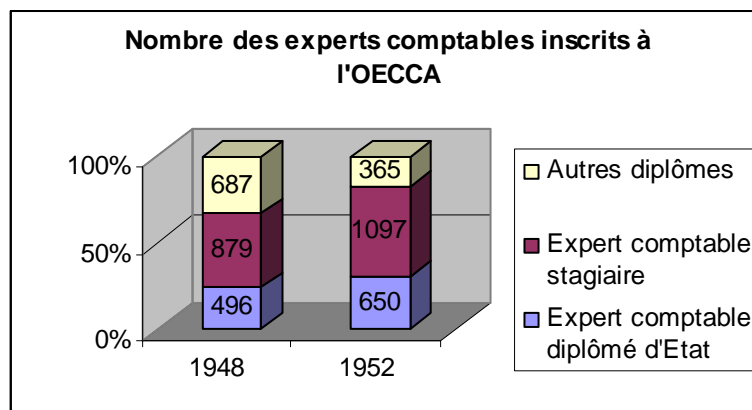
Année	Session	Texte applicable	Nombre de diplômés	Total annuel
1948				61
1949				53
1950				83
1951	24 au 28 septembre 1951	Décret 1948 Décrets 1942 et 1948 Ordonnance 1945	5 11 18	39
	19 novembre 1951	Décret 1940	5	
1952	17 au 28 mars 1952	Décret 1948 Décrets 1942 et 1948	11 17	77
	avril 1952	Décrets 1942 et 1945 Décret 1948	18 1	
	1 ^{er} au 8 octobre 1952	Décret 1948 Décrets 1942 et 1948	7 10	
	27 octobre 1952	Décret 1948	10	
	18 novembre 1952	Décret 1942	3	
1953	2 au 12 mars 1953	Décret 1948	6	31
		Décrets 1942 et 1948	25	

Source : *L'expert comptable diplômé* (1951-1953)

Les chiffres donnés pour les années 1951 et 1953 correspondent à une seule session d'examen sur les deux sessions que compte une année.

Les effectifs de l'OECCA demeurent faibles mais sont en progression sensible, comme le montre le graphique 21.

Graphique 21 - Effectif des experts comptables inscrits au tableau de l'OECCA au 31 décembre 1948 et au 31 décembre 1952



Source : *L'expert comptable diplômé*, décembre 1953, p 937.

La part des « autres diplômes » diminue au profit du diplôme d'Etat instauré depuis 1942.¹ Cela se traduit par une augmentation de 25% du nombre des experts stagiaires durant ces 4 années, et de 31% des experts diplômés d'Etat (régime postérieur à 1942) pour une augmentation totale des effectifs de l'OECCA inscrits au 1^{er} tableau de 2%. La formation initiale des experts comptables est plus homogène.

¹ La loi n° 467 du 3 avril 1942 prévoyait en son article 3 : « sont considérés comme remplissant les conditions de compétence technique fixées sous le n°5 de l'article 3 des statuts :

- A. Les professionnels de l'expertise comptable qui, depuis octobre 1940 au moins, figurent sur une liste d'experts comptables agréés par une Cour d'Appel ;
- B. Les professionnels exerçant effectivement depuis 10 années consécutives à la date de la présente loi la profession d'expert comptable, telle qu'elle est définie à l'art.2 des statuts, soit pour leur propre compte, soit pour le compte de personnes ou sociétés spécialisées dans l'expertise, s'ils remplissent en outre l'une des conditions suivantes :
 - 1. être inscrit sur une liste de commissaires aux comptes agréés par une Cour d'Appel ;
 - 2. être titulaire d'un des diplômes suivants : brevet d'expert comptable délivré par la SCF ; licence universitaire ; diplôme de l'école libre des sciences politiques ; diplôme supérieur de l'école des HEC ; diplôme d'une ESC reconnue par l'Etat ; certificat d'aptitude au professorat commercial dans les écoles pratiques de commerce et d'industrie ; certificat d'aptitude à l'enseignement commercial dans les écoles primaires supérieures (degré supérieur) ; ou un des diplômes d'ingénieur décerné par une des écoles publiques ou privées comprise dans la liste des écoles techniques ou privées dressée par la commission du titre d'ingénieur (..).

3. Le régime de 1956

Le décret du 24 mai 1956 modifie sensiblement les conditions des examens en vue de l'obtention du diplôme d'expert comptable. L'examen préliminaire demeure en deux parties comme en 1948. Le premier préliminaire contient 3 épreuves écrites et 7 orales, le second préliminaire également. L'objet de cet examen, dont les deux parties sont obligatoires, ce qui signifie sans dispense possible, est :

- pour la première partie, « *de contrôler que le candidat qui désire acquérir une formation comptable supérieure possède les connaissances générales de base indispensable* ».
- pour la seconde partie, que le candidat peut présenter au moins un an après l'obtention de la première partie, « *de contrôler que le candidat possède les connaissances techniques qui constituent la formation comptable supérieure* ».¹

Le stage professionnel d'une durée de trois ans peut débiter avant même que le candidat ait réussi les épreuves de la première partie du préliminaire. Cependant, le futur diplômé doit avoir accompli son stage pour subir les épreuves de l'examen final, une année de stage devant être effectuée après le succès aux épreuves de la seconde partie du préliminaire.

L'examen final ne contient plus qu'une seule épreuve écrite : une synthèse en 8 heures, et comporte 5 épreuves orales. Cet examen est obligatoire pour tous les candidats et a pour but de s'assurer que ces derniers « *ayant préalablement fourni la preuve d'une formation comptable supérieure et ayant accompli le stage réglementaire sont devenus aptes à l'exercice de la profession d'expert comptable.* »² En plus des connaissances techniques comptables, les programmes englobent des disciplines maîtresses telles que le droit commercial et des sociétés, l'économie et la gestion des entreprises, la législation pénale appliquée aux affaires, la législation sociale.

Le mémoire ne peut être présenté qu'après réussite de l'examen final. Il demande une longue préparation car il doit comporter une analyse critique et constructive, montrer l'existence d'un apport personnel du candidat dans la matière. Le diplôme d'expertise comptable est l'aboutissement d'études théoriques et pratiques très approfondies. Ce cursus, résumé par le tableau 25, représente 27 épreuves à passer en 6 ou 7 ans.

¹ Article 3 du décret n° 56-505 du 24 mai 1956 relatif à la formation professionnelle des experts comptables.

² Article 30 du décret n° 56-505 du 24 mai 1956.

Tableau 25 - Répartition des matières au programme des examens d'expertise comptable de 1956

	Examen préliminaire				Examen final	
	1ère partie		2ème partie			
Matières	Epr.	Coef.	Epr.	Coef.	Epr.	Coef.
Technique comptable et mathématiques financières	E	3	E	4	-	-
	O	4	O	4	-	-
Statistique	-	-	O	1	O	1
Droit public	O	1	-	-	-	-
Droit civil	E	2	-	-	-	-
	O	1	-	-	-	-
Droit commercial	E	2	E	2	-	-
	O	1	O	2	-	-
Droit pénal général et législation pénale appliquée aux affaires	-	-	O	2	-	-
Procédure civile	O	1	-	-	-	-
Législation sociale	-	-	O	1	-	-
Science financière et fiscalité	O	1	O	2	-	-
Economie et gestion des entreprises	E	2	E	2	-	-
	O	1	O	2	O	3
Déontologie	-	-	-	-	O	1
Vérification, révision, contrôle et expertise comptable extra-judiciaire	-	-	-	-	O	2
Expertise comptable en matière judiciaire	-	-	-	-	O	1
Etude d'un cas ayant trait aux activités de l'expert comptable et pouvant soulevant des problèmes de tous ordres en rapport avec la comptabilité (durée maximale : 8h)	-	-	-	-	E	8

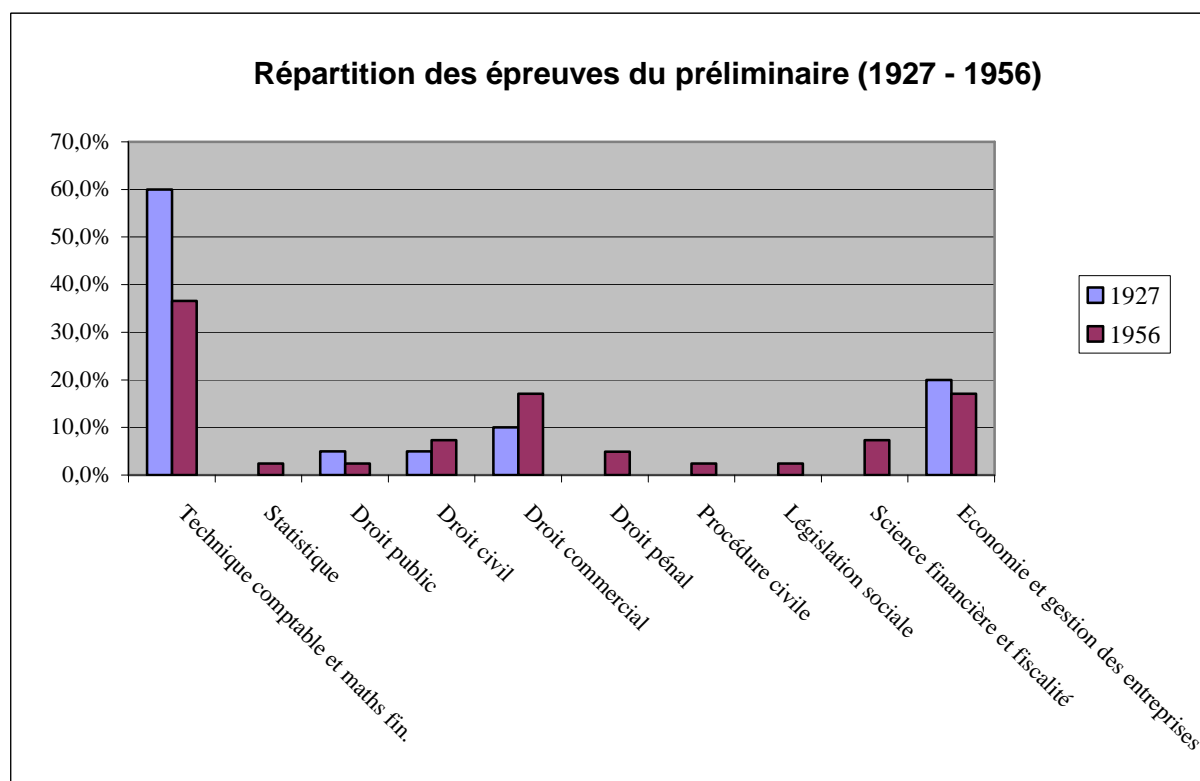
E : épreuves écrites

O : épreuves orales

Source : OECCA (1962), p 302.

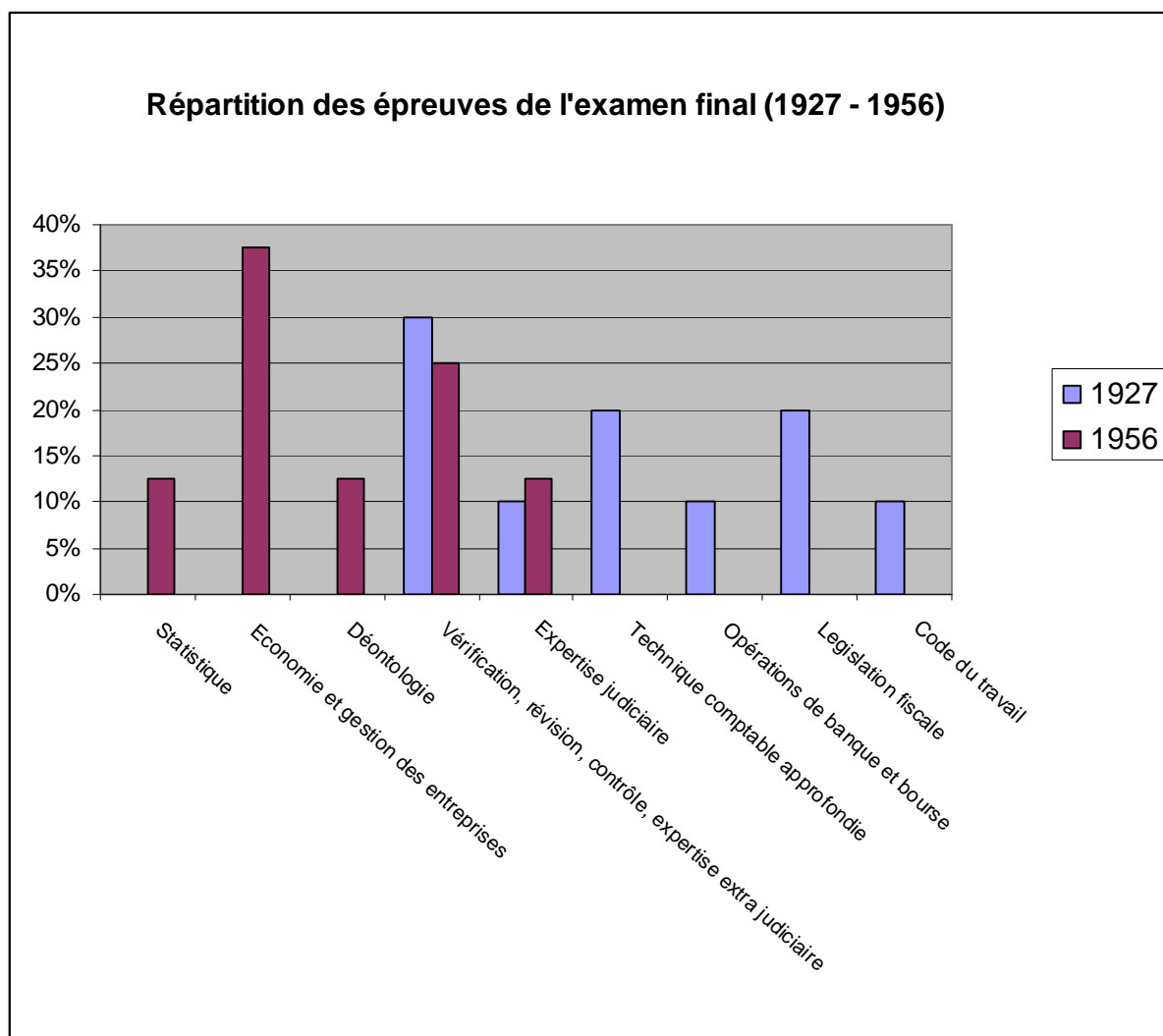
Si l'on compare ce diplôme à la version initiale du brevet de 1927, de nouvelles matières viennent s'ajouter à l'examen préliminaire : les statistiques, la législation sociale, le droit pénal, la procédure civile et la fiscalité. Ce nouveau régime est très proche en ce qui concerne le programme de celui de 1942. Cependant l'agencement des différentes épreuves est différent et l'examen semble beaucoup plus exigeant de par l'augmentation du nombre des épreuves du préliminaire : 21 épreuves en 1956 contre 7 en 1942. De plus, l'écrit de l'examen final comprend désormais un cas de synthèse au coefficient 8, scindé en 1942 en deux épreuves : une composition sur une question de droit et une composition sur les applications de la technique comptable représentant un coefficient cumulé de 4.

Graphique 22 - Comparaison des épreuves du préliminaire de 1927 avec celles de 1956



La version de 1927 donne beaucoup d'importance aux épreuves comptables qui constituent 60% de la note finale. Le droit et l'économie représentent alors une proportion équivalente dans la note finale d'environ 20%. L'examen de 1956 donne toujours la primauté aux épreuves comptables (37% de la note finale) mais renforce le poids des matières juridiques, qui, si on les additionne, forment 34% de la note finale. Puis viennent l'économie qui contribue à hauteur de 17% à la note finale, les sciences financières et la fiscalité pour 7% puis les statistiques pour 3%. Le graphique 22 met en évidence cette nouvelle répartition des différentes épreuves. Les coefficients ont été transformés en pourcentage afin de comparer plus facilement l'examen préliminaire de 1927 avec celui de 1956.

Graphique 23 - Comparaison des épreuves de l'examen final de 1927 avec celles de 1956



Comme le montre le graphique 23, qui ne prend en compte ni l'épreuve de synthèse ni le mémoire, il est plus difficile de comparer les épreuves de l'examen final. En effet, les épreuves de fiscalité et législation sociale qui en 1956 font partie du préliminaire sont testées uniquement au niveau de l'examen final en 1927. Il en est de même pour les opérations de banque et de bourse au programme de l'examen final de 1927 et du préliminaire de 1956. Les innovations du diplôme de 1956 sont l'épreuve de déontologie, sans doute due à la création de l'OECCA, ordre qui doit défendre ses valeurs, ses principes et une certaine éthique, et, la place prépondérante laissée à l'économie et la gestion de l'entreprise, absente des épreuves de l'examen final de 1927. L'expert comptable de 1956 paraît donc plus ouvert sur l'économie et la gestion des entreprises et ses connaissances en droit sont renforcées. Si le socle de base des connaissances en techniques comptables est bien évidemment toujours présent, il s'étoffe par les matières juridiques et économiques.

L'épreuve de synthèse demeure néanmoins la grande nouveauté de l'examen final de 1956. Elle compte pour la moitié de la note finale. La rédaction du mémoire est maintenue malgré les critiques formulées par l'ANECS. Le parcours à accomplir pour le futur expert comptable reste cependant proche du schéma institué en 1942. Ses compétences dépassent désormais le strict cadre comptable et ses connaissances s'étendent davantage aux domaines juridiques et économiques.

B – La réforme de 1963

Selon Degos (2002), les régimes de 1942, 1945, 1951, 1953 et 1956 sont, à quelques détails près, identiques avec leurs deux examens préliminaires, leur stage, leur examen final et leur mémoire. Cependant, la coexistence de ces différents régimes crée une confusion sur la qualification de l'expert comptable. Quelle est la différence entre un expert comptable breveté 1927, un expert comptable diplômé régime 1945 et un expert comptable diplômé régime 1956 ? Ainsi, « *le régime de 1942 n'est pas encore abrogé que le régime de 1948 fournit déjà des professionnels.* » Le système est complexe et il est nécessaire de le clarifier pour attirer davantage de candidats.

De plus, selon le député Charret¹, les résultats des examens de l'enseignement technique relatifs à la profession libérale d'expert comptable ne permettent pas de satisfaire les besoins exprimés par l'économie nationale, besoins qui rendent nécessaires et urgentes la formation et l'installation des nouveaux experts comptables diplômés de l'Etat. Pinceloup (1993) explique que l'enseignement de la comptabilité est jusqu'ici très technique et qu'on oublie systématiquement les connaissances connexes indispensables dans leurs relations avec la comptabilité : gestion, informatique, finance, droit des sociétés, fiscalité, droit du travail... Les échecs des étudiants au niveau des examens professionnels sont dus à l'absence d'un enseignement complet et dynamique. La réforme du diplôme devrait faciliter la préparation des candidats. Pinceloup reprend ainsi les échanges de courrier entre Messieurs Marghella, membre de l'association professionnelle des directeurs de comptabilité et de la section B de l'Institut Français des Experts Comptables, et Poly, inspecteur général de l'enseignement technique : les études comptables doivent prendre en compte l'évolution des structures de

¹ *Revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par le Cour d'Appel de Paris*, janvier-juillet 1965, p 60. Question formulée le 17 juin 1965 par Charret, à l'attention du ministère de l'Education nationale, lors de débats parlementaires de l'Assemblée Nationale, inscrits au *Journal Officiel* du 31 juillet 1965.

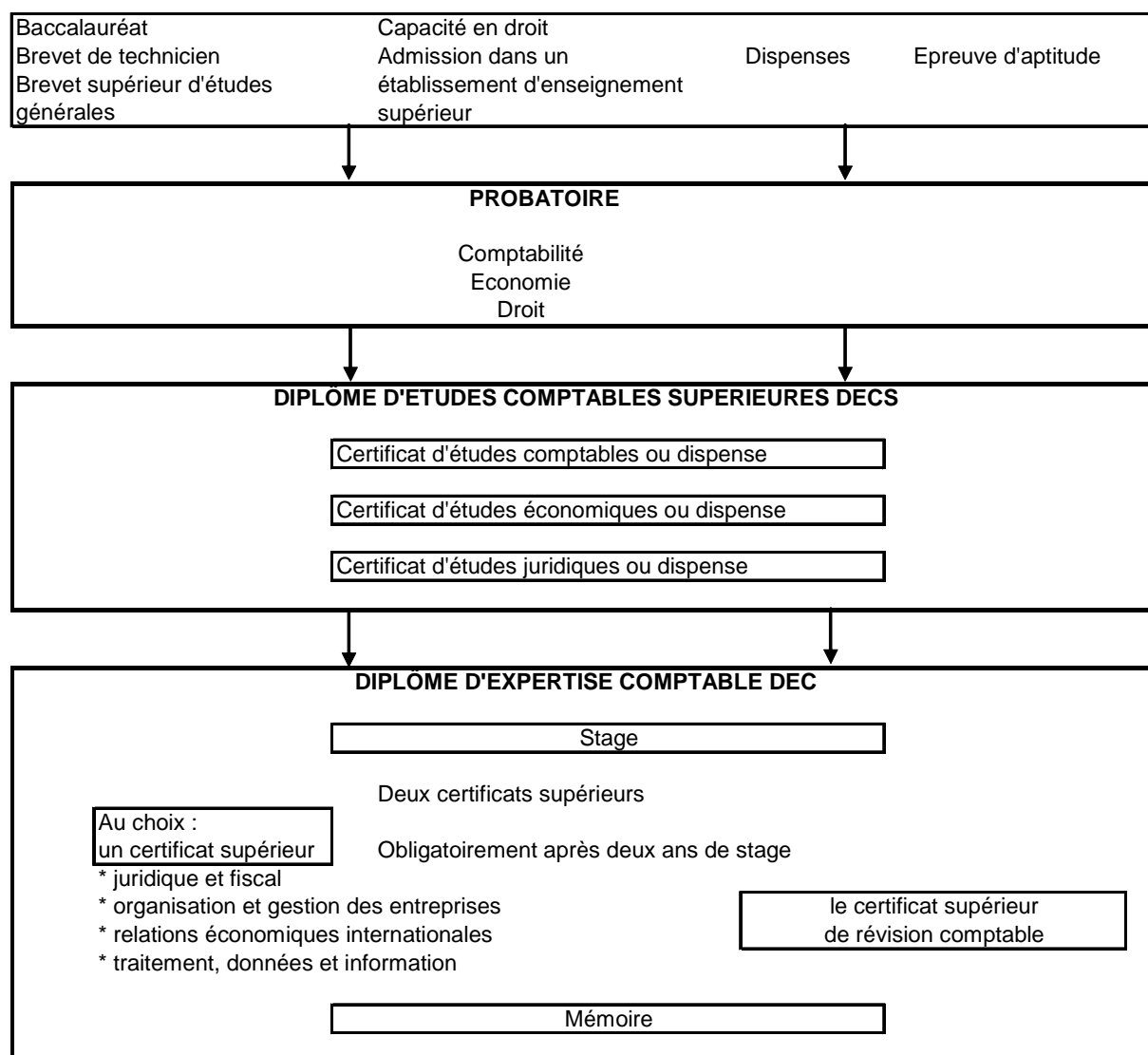
l'entreprise (élargissement du marché au plan européen voire mondial, participation des cadres à certaines prises de décision...) et le règne de l'information avec les apports de l'informatique sur la mémorisation, la comparaison logique, la sécurité et la rapidité de traitement des données. Charret s'inquiète du nombre très faible d'admis aux examens d'expertise comptable par rapport au nombre de candidats et s'interroge sur les mesures envisagées par le gouvernement pour remédier à cette situation. La réponse du ministre de l'Education nationale ne se fait pas attendre : la réforme de 1963-1964 permettra sans nul doute d'augmenter le nombre d'admis aux examens d'expertise comptable.

La structure du diplôme d'expert comptable, présentée par le graphique 24, est donc modifiée en 1963 par deux décrets datés du 4 octobre qui instituent un premier niveau avec le probatoire et un second niveau sanctionné par le Diplôme d'Etudes Comptables Supérieures. Le stage professionnel est maintenu et le dernier niveau du cursus aboutit à l'obtention du Diplôme d'Expertise Comptable.

1. Le probatoire

Après le baccalauréat, ou un titre ouvrant l'accès aux études universitaires, le candidat peut passer le probatoire qui constitue le 1^{er} niveau du cursus pour devenir expert comptable. Le probatoire correspond à une formation de base d'une durée de 2 ans qui comprend 3 épreuves : une épreuve comptable, une épreuve économique et une épreuve juridique. Il remplace la première partie de l'examen préliminaire.

Graphique 24 - Coursus de l'expertise comptable (régime 1963)



Source : CNCC OECCA (1985), *La formation des commissaires aux comptes et de l'expert comptable*, p 76.

2. Le Diplôme d'Etudes Comptables Supérieures

Le 2nd niveau est constitué par le DECS. Selon le décret n°63-999 du 4 octobre 1963, le DECS a pour objet de sanctionner les connaissances générales de base et les connaissances techniques qui constituent la formation comptable supérieure et sont nécessaires à la formation des praticiens de l'expertise comptable. Pour se présenter au DECS, il faut :

- Etre âgé d'au moins 19 ans
- Posséder soit l'examen probatoire soit les diplômes dont la liste est établie par arrêté (exemples : brevet de technicien comptable, diplôme de sortie d'une école de commerce et d'administration des entreprises, diplôme universitaire de technologie-administration des collectivités publiques et des entreprises option finance comptabilité, diplôme d'un Institut d'études politiques...)

Le DECS comprend trois certificats comme le présente le tableau 26.

Tableau 26 - Epreuves du DECS régime 1963

	nature	durée	coefficient
Certificat d'études comptables			
Epreuve de comptabilité générale	écrit	4h	2
Epreuve de comptabilité analytique d'exploitation et de contrôle budgétaire	écrit	4h	2
Epreuve d'organisation comptable et mécanographie	oral	20 mn	1
Epreuve de mathématiques financières	oral	20 mn	1
Certificat d'études économiques			
Epreuve d'économie générale	écrit	3h	2
Epreuve d'économie et de gestion des entreprises	écrit	3h	2
Epreuve de statistique	oral	20 mn	1
Certificat d'études juridiques			
Epreuve de droit commercial	écrit	3h	3
Epreuve de droit fiscal	écrit	3h	3
Epreuve de droit pénal appliqué aux affaires et réglementation professionnelle	oral	20 mn	2
Epreuve de droit civil, de droit du travail ou de procédure civile*	oral	20 mn	2

* pour cette dernière épreuve, chaque candidat, avant toute interrogation, tire au sort l'une des matières parmi les trois suivantes : droit civil ou droit du travail ou procédure civile.

Source : CNCC OECCA (1985), *La formation des commissaires aux comptes et de l'expert comptable*, p 77.

➤ ***Le certificat d'études comptables.***

Il comprend une épreuve de comptabilité générale (4h), une épreuve de comptabilité analytique d'exploitation et de contrôle budgétaire (4h), une interrogation orale portant sur l'organisation comptable et mécanographique (20 mn), une interrogation orale portant sur les mathématiques financières (20 mn).

La comptabilité générale recouvre un programme en six parties : les théories explicatives de la comptabilité, la comptabilité des sociétés, l'analyse et la critique des bilans, l'étude complémentaire des principaux problèmes de technique comptable, les particularités comptables dans les entreprises de certains secteurs et la normalisation et la rationalisation des comptabilités. L'étude réalisée conjointement par la CNCC et l'OECCA nous apprend que les parties du programme relatives aux théories comptables, à la normalisation et aux particularités liées à certains secteurs ne feront jamais l'objet de questions aux examens jusqu'en 1985, date de l'étude. Il s'agit en réalité d'une épreuve très technique où les principaux points abordés sont la répartition des bénéfices, l'augmentation de capital, les fusions et apports partiels d'actifs, les cessions d'immobilisations, les tableaux de financement, le bénéfice fiscal et l'impôt sur les sociétés, les emprunts obligataires, la participation des salariés et la consolidation. La comptabilité est donc à ce niveau de l'examen considéré comme une technique et les éléments purement théoriques sont délaissés.

Quant à l'épreuve de comptabilité analytique, elle porte souvent sur une question très technique à laquelle le candidat doit fournir une réponse précise et univoque plutôt que de formuler un jugement d'opportunité ou des propositions.

➤ ***Le certificat d'études économiques.***

Il comprend une composition d'économie générale (3h), une composition d'économie et de gestion des entreprises (3h), une interrogation orale portant sur la statistique (20 mn).

➤ ***Le certificat d'études juridiques.***

Il est constitué d'une composition de droit commercial comprenant du droit des sociétés (3h), d'une composition de droit fiscal (3h), d'une interrogation orale portant sur le droit pénal appliqué aux affaires et la réglementation des professions comptables (20 mn).

Des équivalences sont reconnues pour certains certificats. Ainsi, sont admis en dispense

- du certificat d'études comptables : l'agrégation du 2nd degré des techniques économiques de gestion, le brevet de technicien supérieur de comptabilité et gestion d'entreprise...
- du certificat d'études juridiques : la licence en droit...
- du certificat d'études économiques : la licence ès sciences économiques...

Ces équivalences sont autant de passerelles entre les cursus universitaires et les certificats du DECS. Le lien entre la formation comptable et le champ académique, si nécessaire à la reconnaissance d'un diplôme, est enfin véritablement établi. Ainsi des étudiants d'horizons très différents peuvent préparer les examens du DECS tout en poursuivant leurs études universitaires. Selon le rapport de la CNCC et de l'OECCA sur la formation du commissaire aux comptes et de l'expert comptable (1985), les titulaires de la licence en droit ont seulement à se présenter à l'épreuve de comptabilité du probatoire, au certificat d'études comptables et au certificat d'études économiques pour obtenir le DECS. Ces mêmes possibilités de parcours allégé sont offertes aux titulaires de la licence de sciences économiques.

Il y a peu de différences entre l'examen préliminaire de 1956 et les épreuves du probatoire et du DECS de 1963. Il faut néanmoins relever l'introduction de la comptabilité analytique et de l'organisation comptable et mécanographique.

3. Le Diplôme d'Expertise Comptable

Selon le décret n° 63-1000 du 4 octobre 1963, le DEC est conféré aux candidats ayant successivement :

1. accompli le stage professionnel réglementaire ;
2. obtenu deux des certificats supérieurs dont obligatoirement le certificat supérieur de révision comptable ;
3. soutenu avec succès un mémoire.

Le stage d'une durée de trois ans doit être accompli sous le contrôle de l'OECCA et consiste en des travaux professionnels, selon l'article 2 du décret. L'étudiant doit ensuite obtenir deux certificats supérieurs qui, comme le précise l'article 18, ont pour objet de contrôler que les candidats, qui ont déjà fourni la preuve d'une formation comptable supérieure, ont atteint,

grâce aux connaissances et à la pratique acquises, le niveau de compétence exigé par les travaux d'expertise comptable. L'article 20 indique enfin que les épreuves écrites des certificats supérieurs prennent la forme d'études de cas.

Le tableau 27 présente de manière synthétique les épreuves du certificat supérieur obligatoire de révision comptable et des trois autres certificats supérieurs.

Tableau 27 - Epreuves des certificats supérieurs du DEC (régime 1963)

	nature	durée	coefficient
Certificat supérieur de révision comptable			
Révision comptable	écrit	4h minimum	5
Etudes portant sur la gestion des entreprises	écrit	4h minimum	2
Droit des sociétés et droit fiscal	oral	20 mn	1
Expertise judiciaire	oral	30 mn	2
Certificat supérieur juridique et fiscal			
Droit des sociétés	écrit	3h minimum	3
Droit pénal	écrit	3h minimum	2
Législation financière et droit du travail	écrit	3h minimum	3
Interrogation sur le droit public, la procédure civile ou le droit du travail*	oral	20 mn	2
Certificat supérieur d'organisation et de gestion des entreprises			
Organisation	écrit	4h minimum	4
Organisation et exploitation du contrôle de gestion	écrit	4h minimum	3
Statistiques	oral	20 mn	2
Relations humaines	oral	20 mn	1
Certificat supérieur des relations économiques européennes et internationales			
Législation et réglementation des Etats membres de la Communauté européenne	écrit	4 h	4
Langues vivantes (sur le programme de la 1 ^{ère} épreuve avec emploi autorisé d'un dictionnaire en langues étrangères)	écrit	3 h	3
Economie internationale	oral	20 mn	2
Conversation sur un sujet économique dans la même langue que celle retenue pour l'écrit**	oral	20 mn	1
Certificat supérieur de traitement des données et des informations			
Principe du traitement des informations	écrit	4h minimum	2
Etude de cas	écrit	6 h	3
Organisation des ateliers mécanographiques	oral	20 mn	3
Mathématiques appliquées	oral	20 mn	2

* pour cette dernière épreuve, chaque candidat tire au sort avant son interrogation, l'une des trois matières.

** les langues étrangères retenues sont l'allemand, l'anglais, l'arabe, l'espagnol, l'italien et le russe.

Source : CNCC OECCA (1985), *La formation des commissaires aux comptes et de l'expert comptable*, p 78.

Le candidat doit obligatoirement obtenir *le certificat supérieur de révision comptable* dont le programme comprend les six matières suivantes :

- *Révision comptable*

Vérification interne et vérification externe, modalités du contrôle, technique de la révision, diagnostic d'entreprise, rapport de contrôle, étude du commissariat aux comptes, principes d'organisation de la comptabilité publique.

L'étude de la CNCC et de l'OECCA (1985) nous révèle une grande richesse des thèmes proposés dans cette épreuve dans laquelle de nombreux aspects de la révision et du commissariat sont envisagés.

- *Gestion des entreprises*

Répartition et coordination des fonctions et des services de l'entreprise, analyse des structures techniques, analyse des structures commerciales, contrôle de l'organisation administrative et comptable, application des techniques d'analyse économique et comptable.

Le programme met ici l'accent sur l'analyse des structures d'entreprise. Il précise également les techniques d'analyse économique et comptable qu'il convient d'appliquer : méthodes statistiques, méthodes des ratios, technique budgétaire et calculs de coûts. Selon l'étude sur la formation de la CNCC et de l'OECCA (1985), les structures techniques et commerciales sont souvent abordées dans les sujets d'examen mais peu traitent de l'organisation administrative et comptable. Les sujets privilégient les techniques financières d'analyse comme le besoin en fonds en roulement, les méthodes de choix d'investissement ou de financement.

- *Droit des sociétés*

Etude pratique des documents employés lors des principaux actes de la vie des sociétés (énonciation, rédaction, forme, contenu, justification juridique des faits constatés, utilisation.)

- *Droit fiscal*

Etude pratique des déclarations et paiements effectués par les entreprises pour satisfaire à leurs obligations fiscales.

- *Expertise comptable en matière judiciaire*

Expertise comptable en matière civile, pénale, commerciale, sociale et administrative, arbitrage, travaux ou « diligences normales » de l'expert comptable judiciaire pour l'accomplissement des missions confiées.

- *Complément de mathématiques financières*

Rentes temporaires et rentes perpétuelles, étude approfondie des divers types d'emprunt.

Ce premier certificat s'appuie donc sur le triptyque « comptabilité, droit, économie » qui constitue le socle de la formation d'expert comptable. Le commissariat aux comptes s'intègre dans le programme de révision comptable.

Le candidat doit également obtenir l'un des trois certificats supérieurs suivants :

- ***le certificat supérieur juridique et fiscal***
- ***le certificat supérieur d'organisation et de gestion des entreprises***

Le premier volet « organisation » porte sur l'organisation générale (commandement, délégation, direction par objectif...), la gestion industrielle (méthodes, planning, lancement, ordonnancement, contrôle de production, fonction approvisionnement), la gestion commerciale (politique commerciale, gestion des stocks, études et recherches commerciales, canaux de distribution, développement des ventes, études de marché, service après vente, relations publiques), la gestion du personnel, la gestion financière et la gestion administrative et comptable. Le second volet « contrôle » comprend quatre parties : la fonction contrôle de gestion, l'élaboration et le contrôle des budgets, les problèmes de synthèse et les problèmes de traitement des données.

Sous le vocable « organisation », ce certificat comprend essentiellement de la gestion et il est souvent difficile de séparer les deux épreuves. Il en découle que les sujets « organisation » ont parfois une connotation « contrôle » et vice-versa.

- ***le certificat supérieur des relations économiques européennes et internationales***

Selon le rapport de la CNCC et l'OECCA de 1985, ce certificat supérieur optionnel, résultant du choix du candidat entre les trois certificats proposés, est l'amorce d'une première spécialisation en tant qu'expert judiciaire, conseil juridique, conseil en gestion, internationaliste, dans le cursus menant à l'expertise comptable.

Enfin, selon l'article 9, l'épreuve de soutenance du mémoire, dont la durée est d'une à deux heures, est subie par le candidat qui a terminé le stage et obtenu tant le certificat de révision comptable qu'un autre certificat de son choix.

En résumé, le cursus visant à l'obtention du DEC se construit ainsi :

- un probatoire avec trois épreuves : comptable, juridique et économique ;
- le DECS avec trois certificats : études comptables, études juridiques, études économiques ;

- un stage professionnel de trois ans ;
- l'obtention de deux certificats supérieurs dont obligatoirement le certificat supérieur de révision comptable ;
- la rédaction et la soutenance d'un mémoire.

C'est à partir de cette réforme, selon Degos (2002), que les examens professionnels comptables sont montés en puissance. Ce nouveau régime reconnaît des possibilités de dispenses pour les étudiants issus de l'université et des écoles supérieures de commerce. Ces dispenses permettent aux jeunes diplômés en comptabilité, droit, sciences économiques ou sciences de gestion de passer les certificats supérieurs tout en travaillant. Le DECS propose en outre une spécialisation à la carte.

§ 3 – Quelle formation pour le commissaire aux comptes ?

Les commissaires aux comptes ont des formations variées mais vont-ils pouvoir bénéficier des liens se tissant entre le monde universitaire et la formation professionnelle d'expert comptable ?

A – Une fonction ouverte à des formations diverses

Selon Ramirez (2005), la fonction de commissaires aux comptes reste ouverte, durant la période 1935-1966, à des individus aux formations très diverses : ingénieurs, juristes, anciens fonctionnaires, anciens employés ou anciens administrateurs. Ainsi le communiqué de la Fédération des associations, sociétés et syndicats français d'ingénieurs, publié en janvier 1936 dans la revue *Technica*, montre l'intérêt des professions non comptables envers cette nouvelle fonction : « *Il semble qu'il y ait là un débouché intéressant pour de nombreux ingénieurs que leurs compétences techniques et industrielles semblent désigner particulièrement en vue d'occuper ce nouvel emploi de commissaire spécialisé qui vient d'être créé.* » Il est vrai que pour les SA ne faisant pas appel à l'épargne publique, le choix des commissaires reste libre et que pour les SA cotées, seul un des commissaires doit être inscrit sur la liste tenue par les Cours d'Appel, aucun critère de recrutement n'étant imposé pour les autres commissaires. Les dirigeants français semblent satisfaits du décret de 1936 qui ne leur impose pas un commissaire selon un critère de compétence purement technique.

De plus, le commissariat aux comptes ne peut s'appuyer sur un contingent suffisant de professionnels hautement qualifiés. Le nombre de diplômés d'expertise comptable reste faible : 47 en 1943, 20 en 1944, 85 en 1945, 60¹ en 1946, et jusqu'en 1960, le nombre de diplômés reste inférieur à 100 par an². Quant à l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes, il ne fournit en 12 ans, de 1950 à 1962, que 68 commissaires aux comptes.

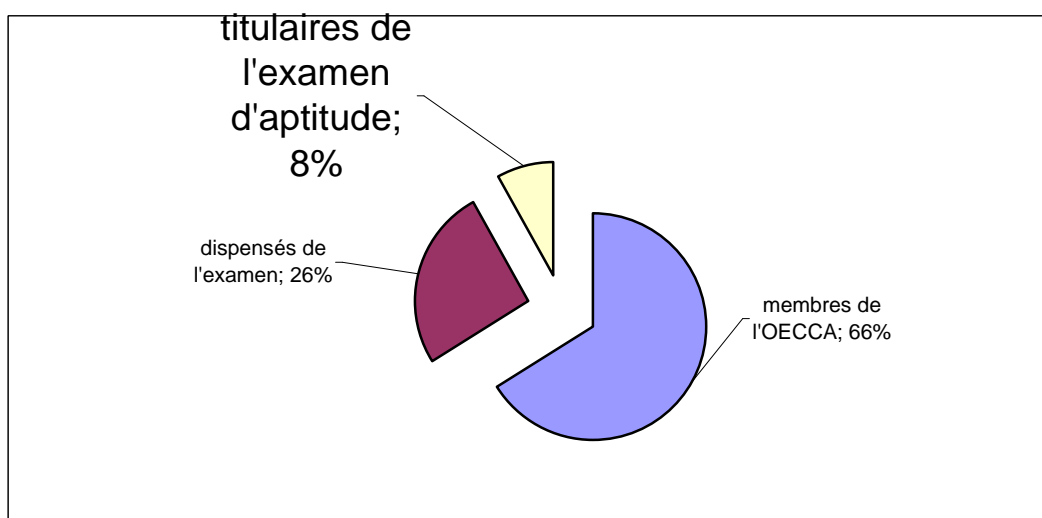
En outre, les commissions d'inscription n'appliquent pas les mêmes règles. L'examen d'aptitude est censé être obligatoire mais plusieurs commissions dispensent certains candidats de cet examen. Les titulaires du diplôme d'expert comptable sont dans les faits d'une formation supérieure à celle de l'examen demandé et beaucoup de commissions les inscrivent sans que ces diplômés aient à passer l'examen d'aptitude. C'est d'ailleurs dans ce sens que la Chambre d'Angers souhaite faire évoluer les conditions d'inscription alors que la Chambre de Rennes conserve une attitude beaucoup plus stricte et soumet tous les candidats, qu'ils soient diplômés d'expertise comptable ou non, aux épreuves de l'examen d'aptitude. La Chambre de Rennes cite, lors son assemblée générale de 1962, l'exemple d'un candidat souhaitant s'inscrire à Rennes : *« Ainsi, un commissaire agréé par la Cour d'Appel de Paris, paré des titres les plus prestigieux sur le plan professionnel, a sollicité son admission à la Cour d'Appel de Rennes et s'est vu renvoyer à l'examen. Ce professionnel a fait appel de la décision et a immédiatement obtenu son admission sans subir d'épreuves particulières. »*

Concernant les candidats non diplômés d'expertise comptable, il existe des attitudes plus ou moins laxistes de la part des différentes commissions. La chambre d'Angers rappelle d'ailleurs lors de son assemblée de 1954 que *« la mission des commissaires aux comptes rendant nécessaire toutes les compétences de l'expert comptable, il serait normal que les candidats à l'inscription sur la liste des commissaires aux comptes qui ne sont pas diplômés d'expertise comptable soient soumis à l'examen prévu pour cette inscription »*, preuve s'il en est besoin que ce n'est pas toujours le cas. De 1950 à 1961, 853 inscriptions de commissaires ont été prononcées : 66% des inscrits sont des membres de l'OECCA, 8% sont admis suite à l'obtention de l'examen de commissaires, et 26% sur dispense (cf. graphique 25).

¹ Touchelay (2006)

² Scheid (2001)

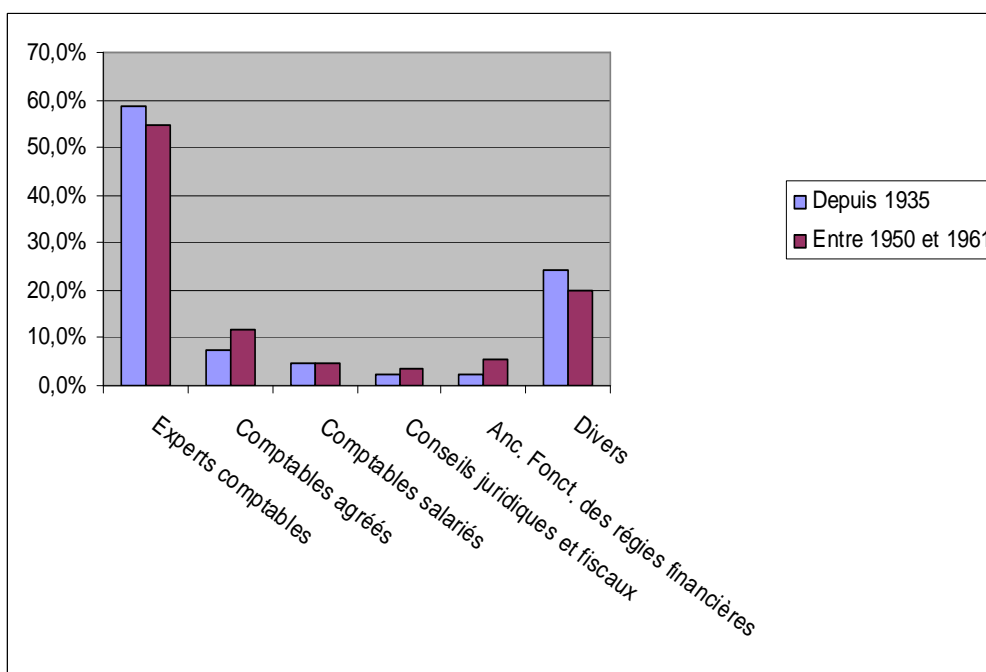
Graphique 25 - Origine des commissaires inscrits entre 1950 et 1961



Source : « Le commissaire aux comptes dans les sociétés françaises », OECCA (1962)

Les commissaires inscrits¹ se répartissent entre différentes professions, comme le montre le graphique 26 :

Graphique 26 - Répartition par profession des commissaires inscrits



Source : « Le commissaire aux comptes dans les sociétés françaises », OECCA (1962)

¹ Le nombre total de commissaires inscrits au 1/01/1962 est de 3 089 (et ce depuis la mise en place en 1935 de la liste des commissaires tenus par les Cours d'Appel), dont 853 sont inscrits depuis le 1/01/1950.

La rubrique « divers » comprend principalement des personnes qui exercent ou ont exercé des fonctions de direction dans des sociétés commerciales, industrielles ou des établissements financiers, des experts judiciaires qui ne sont pas experts comptables, des arbitres judiciaires et quelques diplômés d'expertise comptable exerçant une activité salariée.

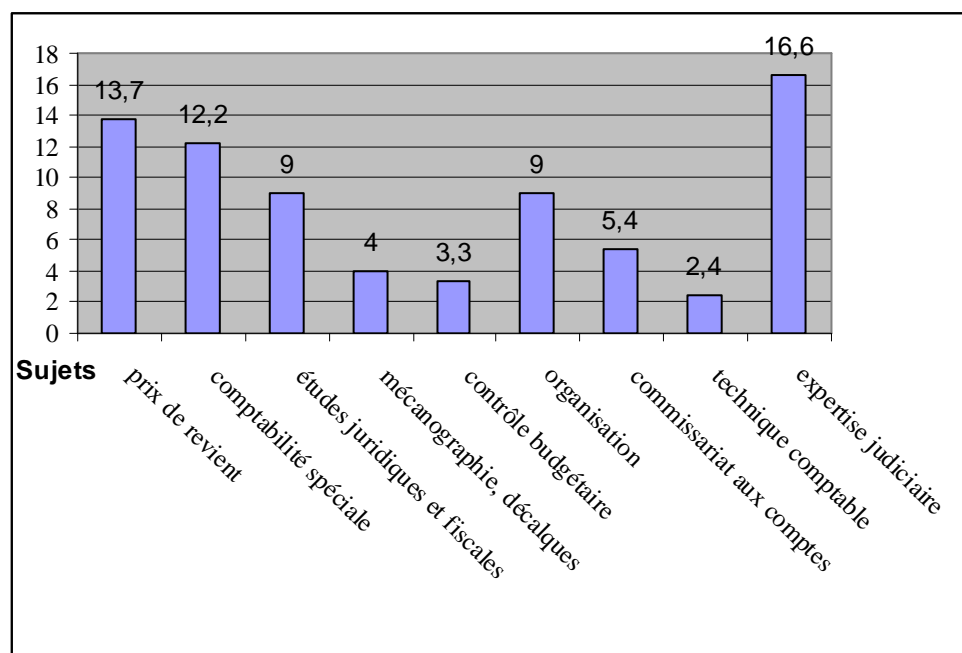
La population des experts comptables est nettement la plus importante parmi les commissaires inscrits (58,5%) mais son poids diminue légèrement au profit de celui des comptables agréés et des conseils juridiques et fiscaux.

Selon les statistiques publiées par l'OECCA (1962), alors que les membres de l'Ordre sont les plus nombreux à figurer sur les listes des commissaires agréés par les Cours d'Appel, ils n'exercent en majorité ni dans les sociétés faisant appel à l'épargne publique ni dans les autres sociétés. Sur environ 27000 SA, un peu plus d'une sur dix, soit environ 3000, sont cotées. L'enquête de l'OECCA porte sur les 2000 sociétés les plus importantes¹ et relève que 991 commissaires agréés, soit 31%, exercent leur mandat au sein de ces sociétés. Parmi ceux-ci, 591 ne sont pas membres de l'Ordre ce qui signifie que seulement 400 commissaires de sociétés membres de l'Ordre œuvrent dans les SA les plus importantes. Selon l'OECCA (1962), la place du commissariat aux comptes dans les missions des membres de l'Ordre n'est pas celle qui devrait être la sienne.

Il est vrai que l'intérêt des experts comptables envers la mission de commissaire aux comptes est limité jusqu'aux années 60. Comme le montre le graphique 27, les principaux thèmes traités dans les mémoires d'expertise comptable, d'après le dépouillement de 500 mémoires effectué par Doumanjou (1955), sont les suivants :

¹ Le critère retenu pour juger de l'importance de la société n'est pas mentionné.

Graphique 27 - Principaux sujets traités dans les mémoires d'expertise comptable (1942-1954)

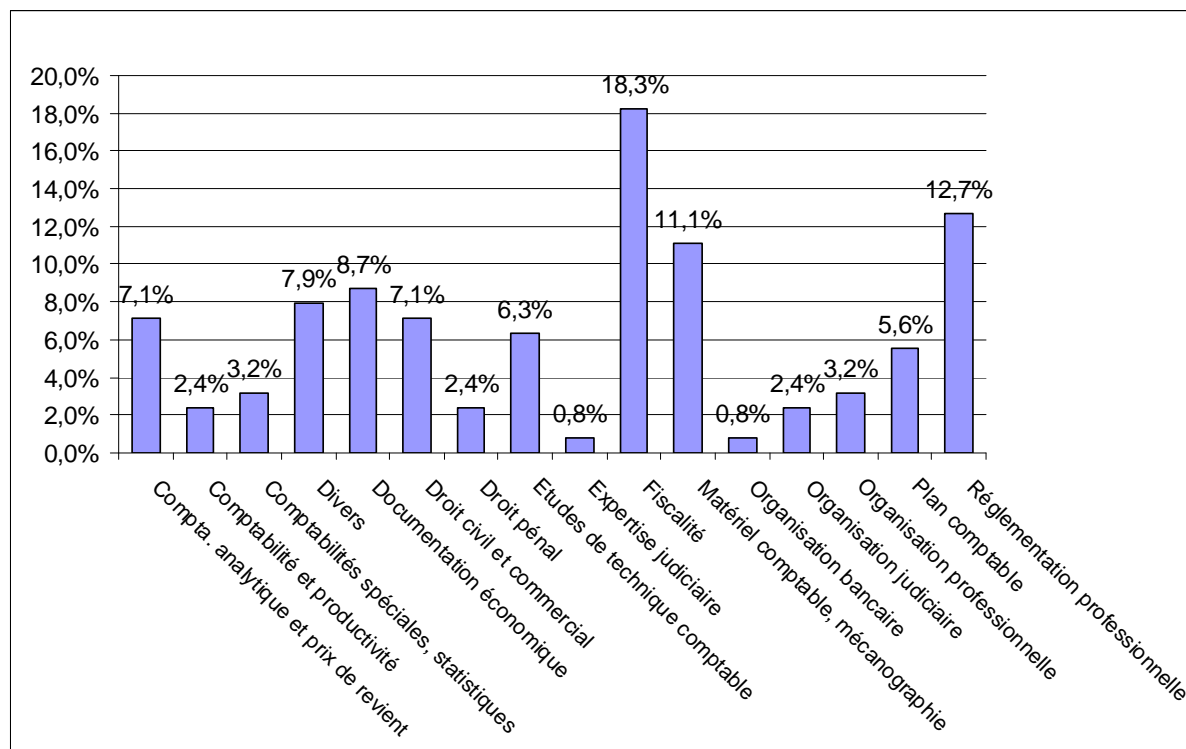


Le nombre de sujets traités est exprimé en pourcentage du nombre total de mémoire.

Le commissariat aux comptes figure parmi les thèmes abordés par ces mémoires mais ne semble pas être une préoccupation primordiale pour les futurs experts comptables, puisque seulement 26 mémoires sur les 500 étudiés abordent cette thématique.

Cette statistique est confirmée par l'analyse des thèmes des articles publiés par la revue « *L'expert comptable diplômé* » entre 1951 et 1954 (cf. graphique 28). Aucun article ne porte sur le contrôle des comptes dans les SA, les thèmes de prédilection étant la fiscalité, la réglementation professionnelle (relative à l'OECCA) et le matériel comptable.

Graphique 28 - Pourcentage du nombre d'articles publiés dans la revue « L'expert comptable diplômé » entre 1951 et 1954 classés par thèmes



La prise de conscience de l'intérêt de la mission de commissaire aux comptes pour l'expert comptable est donc tardive. C'est seulement en octobre 1953 que l'on peut lire dans le rapport présenté par la commission de formation professionnelle de la société des experts comptables français¹ : « En ce qui concerne le champ d'activité normal des experts comptables, la société des experts comptables français estime que toutes les sociétés faisant appel à l'épargne publique et que toutes les SA dont le capital dépasserait un certain montant devraient être tenues de choisir l'un au moins de leurs commissaires aux comptes parmi les experts comptables inscrits au tableau de l'Ordre. Certes, elle admet sans difficulté qu'il puisse être opportun pour une société de recourir simultanément aux bons offices d'un autre commissaire particulièrement bien qualifié pour apprécier, par exemple, le bien-fondé de l'évaluation des stocks. Mais il n'en reste pas moins que la révision des écritures et des pièces justificatives, dans leur ensemble, devrait, en l'occurrence, être invariablement confiée à des experts comptables et qu'il serait souhaitable que le législateur français s'inspirât, dans

¹ Rapport présenté lors du Congrès de l'Union européenne des experts comptables économiques et financiers organisé à Florence et à Rome du 4 au 10 octobre 1953, et publié dans *L'expert comptable diplômé* n°24, décembre 1953, pp. 932-950.

cet ordre d'idées, des solutions qui sont, de longue date, appliquées – en droit ou en fait – dans toutes les nations industrielles évoluées. »

Pour rappel, la compagnie Saint-Gobain recrute ses commissaires aux comptes parmi les experts comptables diplômés seulement à partir des années 50.

B – La préparation aux examens d'expertise comptable

La formation continue tient une place prépondérante dans la formation des experts comptables mais des liens se tissent entre le cursus d'expertise comptable et la formation initiale du second degré et de l'enseignement supérieur.

1. La formation continue

Bon nombre de comptables souhaitent préparer les différents examens du cursus d'expertise comptable en assistant à des cours du soir, ce qui leur permet de concilier leur activité professionnelle et la préparation d'un diplôme d'Etat.

Le sous-secrétariat à l'enseignement technique contacte le Conservatoire National des Arts et Métiers en janvier 1930 lorsqu' *« il réalise la nécessité d'intervenir pour atténuer la faiblesse de préparation des candidats à l'examen final d'expertise comptable »* (Marco et alii, 2011, p 17). L'Institut des Techniques Comptables est officiellement créé au sein du CNAM le 16 octobre 1931 et constitue *« le premier organisme public officiel d'enseignement supérieur, créé pour la préparation aux divers examens supérieurs des techniques de gestion et de la comptabilité (soient l'examen probatoire, le diplôme d'études comptables supérieures, le diplôme de gestion comptable, et le diplôme d'expertise comptable) »* (Marco et alii, 2011, p 25). Après des débuts laborieux¹, l'ITC se développe après la Seconde Guerre mondiale grâce à la mise en œuvre de l'enseignement par correspondance. Il étend ainsi son action à l'échelle nationale. En 1952, l'ITC devient l'Institut National des Techniques Economiques et Comptables. En province, ces instituts dépendent des Facultés de droit de Bordeaux, Lyon, Lille, Dijon, Grenoble, Nancy et Toulouse. L'INTEC calque son régime d'études sur les réformes successives des examens de l'expertise comptable et délivre des diplômes ou des attestations de réussite à ses examens qui, en plus de leur valeur propre sur le marché du

¹ Les effectifs des élèves inscrits à l'ITC demeurent faibles : 49 en 1932 et 60 en 1938 (Marco et alii, 2011, p 26).

travail, dispensent de certaines épreuves des examens de l'Etat. Il assure diverses préparations : fonction de commissaires aux comptes, cadres comptables supérieurs des entreprises, diffusion des nouveaux aspects des techniques économiques et comptables mais son objet principal est la préparation aux épreuves du DEC. L'institut propose trois sections : l'expertise comptable, le prix de revient et le commissariat aux comptes. Les cours sont dispensés chaque soir entre 18h15 et 19h30 pour permettre aux élèves l'exercice normal de leur activité professionnelle.¹

Par ailleurs, l'Ecole Nouvelle d'Organisation Economique et Sociale ENOES est créée en 1937. La mission essentielle de cette école est de contribuer à la formation pratique des cadres économiques de la nation.² Elle compte en 1953 six sections : l'économie appliquée aux affaires, les méthodes de rendement, l'école supérieure de transports, la mutualité agricole, le contrôle comptable et enfin, la comptabilité supérieure et contrôle ou rendement. La section « contrôle comptable » s'adresse particulièrement aux candidats des différents examens d'Etat en vue de l'obtention du DEC. Les études à l'ENOES durent quatre années. Pour être admis à titre d'élèves de l'ENOES, les candidats qui souhaitent se présenter aux examens d'Etat d'expertise comptable doivent, pour accéder à l'année préparatoire, être âgés d'au moins 18 ans et justifier de connaissances générales de base soit par la possession de titres ou diplômes³, soit en subissant avec succès l'examen d'entrée organisée par l'école. Les cours ont lieu en fin de journée, de 18 heures à 20 heures, et le samedi après-midi. Les provinciaux peuvent bénéficier d'un enseignement par correspondance.

Depuis l'instauration de l'OECCA en 1945 et la protection du titre d'expert comptable, les diplômes délivrés par la SCF ne sont plus d'aucune utilité pour devenir membre de l'Ordre. En 1950, la SCF met donc fin à l'une de ses activités phares : l'organisation d'examens professionnels. N'organisant plus d'examens, la Société de Comptabilité de France poursuit néanmoins son idéal : servir la profession et les professionnels de la comptabilité. L'enseignement reste au cœur de ses actions. La SCF se consacre à la préparation des

¹ *L'expert comptable diplômé*, n°24, décembre 1953, p 939.

² Rapport présenté lors du Congrès de l'Union européenne des experts comptables économiques et financiers organisé à Florence et à Rome du 4 au 10 octobre 1953, et publié dans *L'expert comptable diplômé* n°24, décembre 1953, pp. 932-950.

³ Titres ou diplômes requis pour accéder à l'année préparatoire de l'ENOES : comptable agréé, licence universitaire, HEC, ENOES, certificat d'aptitude à l'enseignement commercial dans les collèges techniques, ESC reconnue par l'Etat, brevet professionnel de comptable, admissibilité à une précédente session de l'examen préliminaire.

examens d'Etat et continue de préparer à tous les diplômes de la profession comptable, du niveau d'aide comptable jusqu'à celui d'expert.

2. La formation initiale

Jusqu'aux années 60, il n'existe qu'un seul mode de formation comptable dans le second cycle du second degré : la filière du brevet d'enseignement commercial, aboutissement de la classe de terminale, et qui se caractérise par une formation professionnelle intensive au détriment de l'enseignement général. L'objectif est de former des teneurs de livres dès la sortie de la classe de seconde et des comptables qualifiés à l'issue du programme de terminale, avec un niveau proche du brevet professionnel comptable. Au milieu des années 60, le second cycle connaît toute une série de transformations. Les centres d'apprentissage deviennent des collèges d'enseignement technique puis des lycées d'enseignement professionnel. Les élèves préparent tout d'abord le Certificat d'Aptitude Professionnelle, puis le Brevet d'Enseignement Professionnel, que l'on obtient généralement deux ans après la classe de 3^{ème}, et qui comprend un programme intensif en comptabilité générale mais aussi en droit civil, commercial et du travail. Ce BEP donne la qualification d'employé comptable. Se développent parallèlement les lycées techniques qui ont une volonté de formation plus généraliste. L'enseignement de la comptabilité et de la gestion y est retardé et commence en classe de 2^{nde} et de 1^{ère}. Ici, selon l'étude CNCC-OECCA de 1985, l'objectif des enseignements dispensés est de *« sortir de la formation professionnelle étroite d'employé directement utilisable pour se diriger progressivement vers une vision plus réfléchie des techniques étudiées, tentant de donner par là aux élèves une meilleure chance de pouvoir ultérieurement progresser. »* En 1962, le décret du 26 février instaure le Brevet de Technicien Supérieur qui se développe dans les lycées techniques. La place consacrée à la passation des écritures et aux systèmes et procédés comptables diminue régulièrement alors qu'apparaissent puis se développent l'analyse financière, le contrôle de gestion puis l'informatique.

Quant à l'enseignement supérieur, l'ENOES, l'école des Hautes Etudes Commerciales, l'Ecole Supérieure des Sciences Economiques et Commerciales, et les Ecoles Supérieures de Commerce dispensent un enseignement permettant la préparation des examens préliminaires ou de l'examen final.

3. Un début de reconnaissance par le milieu universitaire

Jusqu'aux années 60, l'Etat dispose d'un monopole dans l'organisation de l'enseignement.¹ Cependant, selon Pinceloup (1993), les formations préparant à l'ensemble des examens comptables élaborés par l'Etat restent éclatées entre divers organismes : enseignement public, cours par correspondance, cours des écoles privées, cours de la SCF, cours de l'enseignement supérieur. A un niveau supérieur, les universités, à l'exception des Facultés catholiques de Paris et de Lille, ne se sont pas encore ouvertes à l'enseignement de la comptabilité présent uniquement dans quelques grandes écoles, à l'ENA, à l'Ecole libre des sciences politiques et surtout à l'Institut des techniques comptables dépendant du Conservatoire des Arts et métiers qui prépare spécifiquement les étudiants aux différentes épreuves de l'expertise comptable (Jacquelin-Loubier, 2010). Durant cette période, aucune école spécialisée en comptabilité n'a réussi à se constituer pour former à la fois des chefs comptables et des experts.

La réforme de 1963 et les nombreuses équivalences tissent le lien entre le monde universitaire et la formation professionnelle d'expert comptable. Ce lien s'accroît par la création en 1966 des Instituts Universitaires de Technologie. On comptera environ 3000 diplômés DUT GEA² option finance comptabilité chaque année entre 1966 et 1983, véritable concurrent des BTS (OECCA, 1985, p 98). Lorsqu'ils souhaitent poursuivre leurs études, ces jeunes diplômés s'engagent la plupart du temps dans des études comptables et financières et bénéficient d'équivalences pour l'obtention des certificats du DECS. Le processus de professionnalisation de l'enseignement supérieur démarré avec la création des I.U.T se prolonge en 1971 par la mise en place, au sein de l'université, de filières de second cycle professionnalisées du type « maîtrises de sciences et techniques » qui « *possèdent des caractéristiques singulières qui les distinguent clairement des maîtrises classiques (sélection à l'entrée, importance des travaux dirigés en petit effectif, stage obligatoire, quota d'heures réservées à l'intervention des professionnels...)* » Lors du congrès national de l'IFEC de 1974 germe l'idée d'utiliser les MST comme « *support à la formation théorique de base des futurs experts-comptables, permettant de combiner technicité des enseignements et participation des professionnels* »

¹ Selon la loi du 4 octobre 1943, « les écoles publiques et privées d'enseignement technique, industriel ou commercial, les écoles par correspondance, les cours professionnels, les sociétés, les syndicats et les groupements professionnels, ne peuvent, soit à titre gratuit, soit à titre onéreux, délivrer aucun diplôme professionnel sanctionnant à l'exercice d'une profession industrielle, commerciale ou artisanale ».

² Diplôme universitaire de technologie – Gestion des entreprises et des administrations.

(Fabre et Nikitin, 2008). La première MSTCF (maîtrise de sciences et techniques comptables et financières) voit le jour à Grenoble en 1974.

Le lien entre le champ académique et le diplôme d'expertise comptable commence à s'établir alors qu'aucune connexion n'existe avec l'examen d'aptitude au commissariat aux comptes qui demeure marginal. Selon Ramirez (2001), la légitimité d'une profession prend sens non seulement lorsque le lien avec l'Etat existe mais également lorsque se tisse un lien indéfectible avec le champ académique. Si tel est le cas pour les experts comptables qui détiennent leur monopole de l'Etat et dont le diplôme trouve désormais un début de reconnaissance dans le milieu de l'enseignement supérieur, puisque plusieurs formations sont dédiées à la préparation des examens d'expertise comptable, comment la profession de commissaire aux comptes peut-elle en bénéficier ? Devient-il nécessaire de réformer les conditions de recrutement des commissaires aux comptes ?

Section 4. Vers la réforme du contrôle des comptes et la préparation du cadre actuel du commissariat aux comptes

Dans les années 60, le commissariat aux comptes se prépare à son cadre moderne. En effet, le contexte est propice à la réforme du contrôle légal des comptes. Les exemples étrangers sont étudiés et les corps professionnels, Ordre des experts comptables, d'une part, et Fédération nationale des commissaires inscrits, d'autre part, s'impliquent dans la réflexion sur la réforme du droit des sociétés commerciales et du contrôle de leurs comptes.

§ 1 – Un contexte propice à la réforme

Les années 60 se caractérisent par une forte croissance et une dissociation accrue entre propriétaire et actionnaire en raison du phénomène de concentration des entreprises. Le secret des affaires est en net repli. De plus, le nouveau diplôme d'expert comptable, dont le programme du certificat supérieur de révision comptable s'intéresse directement au commissariat aux comptes et associe des connaissances en droit, en économie et en comptabilité, paraît pouvoir sortir le commissariat aux comptes de sa paralysie.

A – Le contexte économique des années 60 : forte croissance et concentration des entreprises

En 1940, la défaite crée une pénurie qui fait régresser lourdement le niveau de vie. Aux frais d'occupation s'ajoutent les prélèvements agricoles, industriels, financiers et humains exigés par l'Allemagne. On fait fonctionner l'économie de la France vaincue dans l'intérêt des civils allemands et de l'armée du Reich, avec des contraintes très lourdes qui entraînent une pénurie de matières premières et d'énergie, un outillage non renouvelé, un personnel diminué par le maintien des prisonniers de guerre en Allemagne et plus tard par le Service du Travail Obligatoire. A partir de 1944, selon Le Van-Lemesle (2004), les destructions de la guerre et le souvenir de la grande dépression de 1930 favorisent un relatif consensus sur la nécessité de reconstruire autrement.

Dans les années 60, l'Europe se construit, les échanges se développent. En effet, nous sommes encore dans les trente glorieuses (1945 – 1974), période qui se caractérise par la création de nombreuses entreprises et le développement de la consommation de masse et du commerce international. La période 1958-1973 connaît la croissance la plus rapide de l'histoire de l'économie française (Asselain, 1984). Les deux principales impulsions sont données par le Traité de Rome, signé le 25 mars 1957 et entré en vigueur le 1^{er} janvier 1958, qui permet l'accélération de la libéralisation des échanges et la réduction progressive des droits de douane sur les échanges mutuels, et par l'accélération des investissements. Leur taux de croissance, entre 1960 et 1974, est de 7,7% par an. Cet essor s'appuie sur l'autofinancement, l'accroissement de l'endettement bancaire à court, moyen et long terme mais aussi, et c'est la grande nouveauté, par la reprise du financement boursier. Les marchés financiers se développent pour faire face aux besoins de financement des entreprises. Il faut donc mettre de l'ordre dans le droit des sociétés et moderniser les modes de contrôles pour garantir la protection des investisseurs.

De plus, la concentration des entreprises conduit à une dissociation croissante de la propriété et de la gestion. La réglementation sur les sociétés commerciales date de 1867. Presque 100 ans se sont écoulés sans modification significative de cette loi. Elle paraît désormais désuète car les entreprises sont beaucoup plus complexes qu'à la fin du XIX^e. Selon Bloch-Lainé (1963), le nombre des entreprises qui appartiennent à un homme, une famille ou à quelques familles alliées tend à diminuer assez rapidement. Il est élevé parmi les petites et moyennes

entreprises mais faible parmi les grandes. En effet, on assiste à une forte concentration des entreprises due à la poussée de la concurrence internationale. Bonin (1989) explique que toute grande entreprise tend à se poser en groupe. Une forte croissance interne l'incite à isoler des centres de profits, à transformer des branches en filiales. Si l'entreprise opte pour une croissance externe, ce choix la dote de filiales nouvelles. Se constituent alors des groupes géants, polyvalents, autour de quelques métiers de base, jusqu'à une dizaine parfois, sans pour autant céder à la dérive américaine de conglomérat sans dessein stratégique industriel. Selon Bloch-Lainé (1963), en France, dans un nombre croissant d'entreprises, l'influence des détenteurs de capital sur les dirigeants effectifs est illusoire, l'autonomie des dirigeants étant trop forte, ou abusive, lorsque ces actionnaires subissent la loi d'une minorité dite de contrôle souvent occulte. Or les assemblées générales sont un cérémoniel désuet et les commissaires aux comptes remplissent une simple formalité. La réforme de la loi sur les sociétés commerciales et sur le statut de l'auditeur devient donc cruciale. Granger (1951) explique en effet que la nécessité d'un contrôle permanent ne se fait sentir que lorsque le nombre et la dispersion géographique des actionnaires les empêchent d'exercer par eux-mêmes la surveillance des dirigeants sociaux.

B – Une demande d'information accrue de la part des actionnaires et le repli du secret des affaires

Selon Touchelay (2011, p 298), la fin des années 50 se caractérise par une nouvelle conception du secret des affaires et de l'autonomie. Ainsi, « *la réglementation de la comptabilité n'est plus interprétée comme une intrusion abusive de l'Etat dans la vie de l'entreprise mais elle est jugée nécessaire à la production dans une économie libérale où le partenaire public est essentiel* ». Le parallèle entre la normalisation comptable et le commissariat aux comptes peut être aisément mené. Le contrôle des comptes n'est plus perçu comme une pratique hostile à l'entreprise mais comme une garantie de la régularité des informations financières transmises par le conseil d'administration aux actionnaires. La législation se renforce pour que l'entreprise informe ses différents partenaires : actionnaires, syndicats de salariés... et le secret est cantonné aux données sensibles sur les procédés techniques utilisés ou sur quelques aspects financiers.

Ravault (1954) souligne l'évolution des mœurs des administrateurs dont la responsabilité ainsi que celle des commissaires¹ est désormais sanctionnée par la loi. Néanmoins, reprenant une étude présentée lors du congrès de la Compagnie des experts comptables le 11 septembre 1953, Ravault souligne que, d'après les experts comptables présents lors de cette manifestation, le mandat de commissaire aux comptes tel qu'il est habituellement exercé, n'est pas conforme à l'esprit et au texte de la réglementation actuelle.² Il déplore que le contrôle reste parfois superficiel et insuffisant. Ravault regrette la pratique qui s'est instituée qui « *consiste trop souvent de la part du commissaire aux comptes à reprendre, poste par poste, la lecture d'un bilan que les actionnaires devraient déjà connaître et à émettre sur chaque poste une opinion anodine qui ne porte pas atteinte aux intérêts de la société bien entendu et qui ne mécontente pas non plus les administrateurs.* » Cette description correspond tout à fait à la pratique du commissariat aux comptes à la compagnie Saint-Gobain depuis la nomination aux fonctions de commissaire de Carlos Mulquin. Cette pratique n'éclaire en rien les actionnaires et ne rend pas compte de la mission confiée. Les actionnaires devraient tirer l'information financière du rapport du conseil d'administration et le commissaire devrait apporter la certification sur la sincérité de l'information contenue dans ce rapport. L'ennui est que les actionnaires lisent rarement le rapport du conseil d'administration (Ravault, 1954).

L'argument du secret des affaires ne fait plus recette durant les années 50. L'arrêt de la Cour d'Appel de Paris du 24 février 1954³ en témoigne. En effet, Rousseau, administrateur de la société « Aux galeries Barbès », a obtenu du conseil d'administration l'autorisation d'effectuer lui-même ou par l'intermédiaire d'une autre société dont il est également l'administrateur, des opérations de publicité pour les galeries Barbès. Le commissaire aux comptes, avisé de cette opération, présente à l'assemblée générale un rapport spécial précisant l'existence d'opérations commerciales entre la société « Aux galeries Barbès » et l'un de ses administrateurs, Rousseau, relatives à des affaires de publicité. Il ajoute dans son rapport que ces opérations lui ont paru normales et que l'on peut les approuver. Les juges de première instance ont estimé que les informations contenues dans le rapport du commissaire étaient insuffisantes, ce qui équivalait à l'absence de rapport, cette absence devant être sanctionnée par la nullité de l'assemblée générale. La Cour d'Appel confirme le 24 février 1954 l'avis du premier jugement. La Cour précise que cet avis non motivé n'apporte aucune lumière aux

¹ Cf. articles 2 et 3 du décret du 8/08/1935 modifiant la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés en ce qui concerne la responsabilité pénale des administrateurs et le choix et les attributions des commissaires.

² Telle est l'opinion de 72% des experts comptables interrogés.

³ *La Gazette du palais*, 16 mars 1954.

actionnaires alors que les opérations s'élèvent à plus de 100 millions de Francs. Elle estime que le commissaire ne peut se cacher derrière le secret professionnel que lorsqu'il s'agit de faits réellement confidentiels. Or ce n'est pas le cas d'un contrat de publicité.

Cette affaire fait grand bruit. Ripert (1954) s'oppose à la Cour d'Appel de Paris en indiquant que l'insuffisance du rapport spécial ne peut entraîner la nullité de l'assemblée générale que si elle est de nature à entraîner une erreur d'appréciation des actionnaires sur les comptes et le bilan. Etait-ce le cas dans cette affaire des galeries Barbès ? Cette décision de la Cour d'Appel témoigne, selon Ripert, « *d'un esprit général d'hostilité contre le caractère quelque peu secret de la gestion des affaires dans les SA.* »

Parallèlement, la demande d'information de la part des actionnaires s'accroît. Ainsi les députés Buron, Lacaze, Halbout, Seitlinger et Wasmer¹ présentent en 1956 un projet de loi à l'Assemblée Nationale dans le but de protéger l'épargne². Ces cinq députés proposent de fournir aux actionnaires des moyens d'information plus complet sur la marche des affaires et d'obliger les commissaires de surveillance des SA à renseigner plus efficacement les actionnaires sur les résultats de leurs contrôles et vérifications. Ils estiment que les rapports des commissaires demeurent encore d'un laconisme extrême ou bien se bornent à comparer les comptes du dernier exercice à ceux de l'exercice précédent sans mettre en lumière les causes et conséquences d'opérations soldées en pertes ou d'engagements dangereux. Leur proposition énonce une règle de principe : « *le rapport doit être assez explicite pour mettre les actionnaires en mesure d'exprimer leur vote en connaissance de cause sur les comptes et opérations de l'exercice.* » Le commissaire est donc un vecteur d'information pour l'actionnaire. La pratique du contrôle des comptes doit éclairer l'actionnaire pour émettre un jugement sur les comptes qui lui sont présentés.

¹ Ils sont membres du Mouvement républicain populaire, l'un des principaux partis de gouvernement de la IV^e république, parti issu de la Libération et s'inspirant des principes de la démocratie chrétienne.

² Proposition de loi relative aux commissaires de surveillance de sociétés anonymes (1956), Assemblée Nationale, 3^{ème} législature, n° 3029, session ordinaire de 1956-1957, annexe au PV de la séance du 23 octobre 1956, Paris.

C – Accroissement des exigences sur la formation des commissaires

Quelques cabinets d'audit travaillent pour de grandes entreprises cotées qui exigent des qualifications élevées pour leurs commissaires aux comptes. Selon Casta¹, ces entreprises émettent des impératifs en termes de formation pour leurs commissaires, comme être titulaire du diplôme d'expert comptable. Les membres du groupe socialiste présentent d'ailleurs en 1956 une proposition de loi² tendant à la création d'une école supérieure de comptabilité et d'économie privée, délivrant le titre d'ingénieur d'économie privée et le diplôme d'études supérieures de comptabilité et d'économie privée. Selon l'exposé des motifs de ce projet, il n'existe pas en France d'établissement capable de former des cadres supérieurs de la comptabilité comparables aux *controllers* américains et à leurs homologues en Allemagne ou en Angleterre. Or le rôle de ces professionnels revêt une importance de plus en plus forte pour mettre la comptabilité au service de tous les membres de l'entreprise et servir le développement de la productivité par l'analyse des causes des dépenses. Ce projet restera lettre morte.

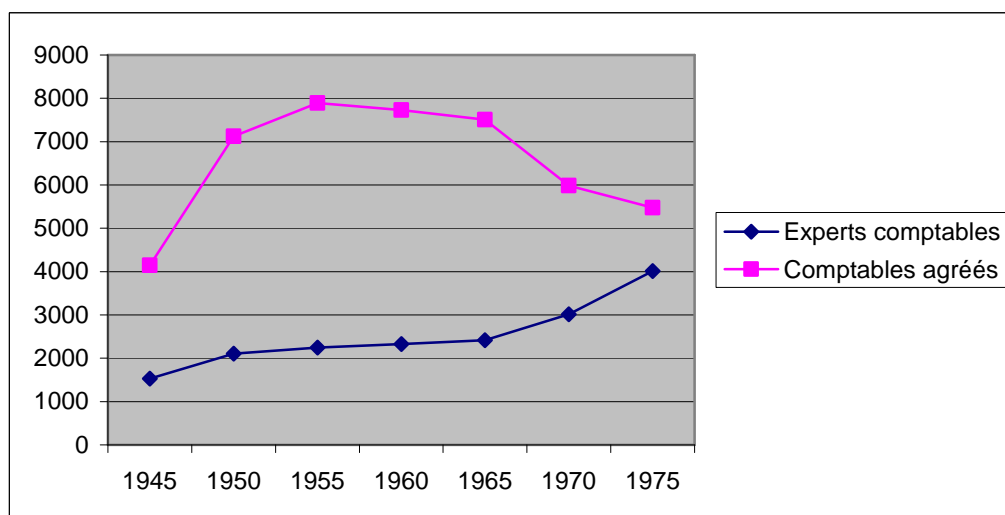
Quant aux cabinets anglo-saxons, ils occupent dans les années 60 une position marginale sur le marché du contrôle légal des comptes en France, intervenant peu auprès de la clientèle locale pour des missions d'audit légal mais essentiellement auprès de filiales de sociétés britanniques ou américaines, pour des missions de conseils en organisation et pour quelques grandes multinationales françaises (De Beelde *et alii*, 2003). La démarche d'audit de ces cabinets anglo-saxons se caractérise jusqu'aux années 50 par une vérification quasi exhaustive des enregistrements comptables. Ravault (1954) explique qu'en Angleterre, les *auditors* procèdent à une revue complète de la comptabilité et certifient son exactitude. Puis, dans les années 50-60, l'entreprise est perçue comme un système et l'approche d'audit s'appuie alors sur l'analyse des risques : risque dans l'environnement même de l'entreprise, risque de défaillance du contrôle interne, risque de non détection d'une erreur par l'auditeur. Cette approche par les risques est modélisée dans les grands cabinets anglo-saxons qui mettent au point une méthodologie d'analyse et de compréhension des différents flux d'information et développent les techniques de sondages. Ces techniques tendent à se diffuser très progressivement dans les cabinets français.

¹ Entretien avec Jean François Casta, professeur à l'université Paris Dauphine, le 23 mai 2006.

² Proposition de loi tendant à la création d'une école supérieure de comptabilité et d'économie privée (1956), Assemblée Nationale, 3^{ème} législature, n° 2663, session ordinaire de 1955-1956, annexe au PV de la séance du 25 juillet 1956, Paris.

Le commissaire aux comptes doit donc développer de nouvelles compétences liées non seulement à la comptabilité et au droit mais aussi à la compréhension de l'entreprise en tant que système. La réforme du diplôme d'expertise comptable en 1963 est un véritable tremplin pour accroître le nombre de personnes qualifiées pour l'exercice de cette mission. L'expert comptable demeure un spécialiste dans les matières comptables mais sa formation va bien au-delà : il doit comprendre les mécanismes de l'entreprise, savoir les analyser, comprendre l'environnement dans lequel l'entreprise évolue, à la fois sur le plan juridique mais aussi sur le plan économique et de la gestion, et aborde les problèmes d'éthique grâce à l'oral de déontologie. La formation professionnelle de l'expert comptable est en outre en lien avec le monde universitaire grâce aux différentes dispenses permettant aux étudiants d'accéder plus facilement au stage. Dès 1965, la réforme porte ses fruits et le nombre d'experts comptables augmente sensiblement (cf. graphique 29).

Graphique 29 - Effectif experts comptables et comptables agréés entre 1945 et 1975



Source : Degos (2002), données du tableau p 12.

L'ouverture du commissariat aux comptes vers les experts comptables et leur tout nouveau diplôme permettra peut être de sortir de la paralysie le commissariat aux comptes.

§ 2 – Les regards se tournent vers les exemples étrangers

En 1951, les missions de productivité permettent aux experts comptables d'étudier la profession comptable, et plus spécifiquement le contrôle des comptes des sociétés par actions, aux Etats Unis. L'exemple britannique est toujours cité en exemple. Quant à nos voisins belges et allemands, si les premiers semblent s'inspirer du modèle français, les seconds poursuivent le développement de leur propre système.

A – Etude en 1951 de l'exemple américain par les missions de productivité

Les responsables américains du plan Marshall s'inquiètent du retard français très accusé par rapport à d'autres pays d'Europe occidentale (Bensadon, 2007). La mentalité dans les usines doit, selon les Américains, changer et d'importants efforts doivent être entrepris dans l'organisation des entreprises, pour que les aides financières accordées à la France soient réellement efficaces. Dans le but de montrer aux entreprises françaises comment fonctionnent les entreprises américaines, l'Association Française pour l'Accroissement de la Productivité est créée pour gérer tout un programme de formation, d'information et de visites de sites américains. Bensadon (2007) rappelle que « *pas moins de 300 missions regroupant plus de 3000 participants ont été organisées par l'AFAP entre 1949 et 1956.* »

La mission de productivité des experts comptables français dure six semaines, d'avril à mai 1951, et compte 15 membres : 13 experts comptables, un administrateur civil au ministère des Affaires économiques et un membre du Conseil supérieur de la comptabilité. Ce voyage d'études permet aux quinze participants de visiter une trentaine d'entreprises de secteurs industriels et commerciaux divers ainsi que plusieurs universités dont Harvard, New York, Buffalo et Louisville, des associations professionnelles et des organismes officiels. Ces experts français assistent à un certain nombre de conférences à l'université de New York, notamment les conférences du professeur de management Peter Drucker. Ils rencontrent également le directeur du New York Stock Exchange. Le rapport de cette mission s'intitule « *la comptabilité au service de la productivité aux Etats-Unis* » (OECCA, 1951) et comprend différents chapitres portant sur le contrôle budgétaire, la comptabilité générale pour ensuite aborder le thème de la communication financière et le volet formation. Les chapitres 10 à 13 sont spécifiquement dédiés à l'expert comptable aux Etats-Unis et traitent de l'organisation de

la profession comptable, du rôle et des missions de l'expert comptable, de l'enseignement commercial supérieur pour enfin conclure sur la formation des experts comptables américains.

La profession comptable aux Etats-Unis comprend deux catégories de praticiens libéraux :

- les *Certified Public Accountant* (CPA) qui sont titulaires d'un diplôme technique délivré après examen.
- les « *public accountants* » qui exercent à titre libéral mais sans pour autant avoir obtenu le diplôme précédent.

Les CPA se regroupent au sein de l'*American Institute of Accountants* (AIA). Il n'est nullement obligatoire d'adhérer à cette association professionnelle mais son prestige, l'importance des services rendus : recherche, enseignement, publication..., son influence dans les milieux économiques et financiers expliquent, selon le rapport de la mission de productivité, l'augmentation rapide du nombre de ses membres. L'objet de l'association est ainsi défini par l'article 1^{er} de ses statuts : « *encourager et maintenir un niveau professionnel et moral élevé ; sauvegarder les conditions sévères exigées pour la délivrance du diplôme de CPA dans les divers Etats ; développer et maintenir les règles d'examen des candidatures à l'institut, protéger les intérêts des experts comptables diplômés, faire progresser les recherches portant sur la technique comptable, développer et perfectionner l'enseignement de la comptabilité, encourager les relations amicales entre les experts comptables diplômés des Etats-Unis et les professionnels comptables d'une qualification analogue des autres pays* » (OECCA, 1951, p 254). Les membres de l'AIA sont soit titulaires du CPA, soit satisfont à l'examen de la commission d'admission, soit exercent, pour leur propre compte ou au service d'un praticien indépendant, depuis au moins deux ans.

Les CPA jouent aux Etats-Unis, selon le rapport de la mission de productivité, publié par l'OECCA en 1951, « *un rôle d'une importance et d'une portée inconnues en France.* » Les principales missions de l'expert comptable américain sont :

- La vérification comptable ou le contrôle externe. Cette pratique, qui consiste à vérifier l'exactitude matérielle et comptable des opérations sociales, est adoptée par la plupart des entreprises, même de petite taille. Ces opérations de vérifications s'appuient sur l'observation ou non par l'entreprise des règles comptables généralement admises, l'appréciation du système de contrôle interne et des méthodes d'organisation comptable mises en œuvre, et enfin, sur l'examen du bilan et des comptes de résultat.

- La certification des bilans. Cette mission s'apparente au commissariat aux comptes français. Cette certification est obligatoire pour de nombreuses entreprises dont les titres sont cotés en bourse et qui doivent envoyer à la *Security Stock Exchange* des déclarations très détaillées. Selon les auteurs du rapport de 1951, cette certification n'a cependant aucune commune mesure avec le commissariat aux comptes des SA françaises. Elle procède aux Etats-Unis d'un travail matériel extrêmement important de contrôle et permet à l'expert comptable d'assurer, avec les seules limites de l'erreur humaine, que les comptes reflètent bien, matériellement et sincèrement, la véritable situation de l'entreprise. Le certificat est relativement bref et reflète l'opinion de l'expert basée sur un examen matériel des écritures et des opérations enregistrées. L'expert devra exprimer sur les états financiers une opinion « sans réserves », ou une opinion réservée sur tel ou tel point, ou bien il ne pourra donner une opinion sur ces comptes financiers (*denial of opinion*), ou encore il les déclarera « *prepared from the books without audit* », ce qui signifie préparés en dehors des principes d'audit recommandés en la matière. Le rapport expose que « *le contrôle externe peut s'effectuer à tout moment* ». Il ajoute que l'absence de certification « *serait significative et ne manquerait pas d'être interprétée dans un sens péjoratif. Dans les rapports des entreprises, largement diffusés dans le public et le personnel, le certificat du CPA est toujours publié (accountant's opinion)* ».
- Les conseils fiscaux. Les quinze participants relèvent que certains collaborateurs des grands cabinets américains s'occupent exclusivement des questions fiscales.
- Les missions publiques. Les ministères, les organisations publiques, les armées de terre, de l'air et de la marine, ont fait très largement appel, pendant la guerre, aux services des experts comptables. Cette collaboration continue après la guerre. Il n'est pas rare de voir des experts comptables quitter pendant un ou deux ans leur cabinet pour remplir une fonction publique. Ainsi il est fréquent de voir vérifier les comptes de municipalités par des CPA.
- Les conseils aux entreprises et missions diverses. Les CPA répondent aux questions diverses qui leur sont posées, relatives notamment au calcul du prix de revient, à l'organisation...

Un premier constat s'impose : le contrôle légal des comptes fait partie intégrante du rôle dévolu aux CPA et il n'existe pas d'organisation professionnelle spécifique à la fonction d'auditeur mais une association professionnelle reconnue d'experts comptables exerçant différentes missions : l'AIA.

Quelle est la formation professionnelle de ces experts comptables ? L'examen d'expert comptable CPA a pour objet de mesurer les qualités professionnelles, la principale qualité demandée étant la capacité à formuler un jugement, et les capacités techniques des candidats. La responsabilité d'un comptable salarié, quelque soit son niveau, existe à l'égard de son employeur. Le CPA, engagé dans l'exercice libéral, porte une double responsabilité : non seulement vis-à-vis de son client, mais aussi vis-à-vis du public. Les sujets d'examen sont préparés par une commission d'examineurs comprenant des CPA et des professeurs et sont identiques pour tous les Etats sauf en Pennsylvanie.

L'examen est uniquement écrit et comprend les épreuves suivantes :

<i>Nom de l'épreuve</i>	<i>Durée</i>	<i>Nombre de questions</i>	<i>Nombre de points</i>
Pratique comptable 1 ^{ère} partie	4h30	5	50
Théorie comptable	3h30	7	100
Pratique comptable 2 ^{nde} partie	4h30	3	50
Droit commercial	3h30	10	100
Expertise Audit	3h30	8	100

Pour chaque épreuve, le candidat doit, pour être reçu, avoir obtenu 75% des points, aucune moyenne n'étant opérée.

Tableau 28 - Analyse sur les candidats ayant passé l'examen de CPA à la session de mai 1951

Origine des candidats	Nombre de candidats	Sans expérience pratique	Expérience dans le commerce ou l'industrie	Expérience chez un expert comptable	
				de 1 à 4 ans	plus de 4 ans
A) enseignement supérieur "college graduate"	2100	255	368	1089	388
succès	429	45	65	265	54
% succès	20,4%	17,6%	17,7%	24,3%	13,9%
B) enseignement primaire, secondaire ou technique	1241	179	183	359	520
succès	161	17	20	61	63
% succès	13,0%	9,5%	10,9%	17,0%	12,1%
Total des candidats	3341	434	551	1448	908
Total des succès	590	62	85	326	117
% succès	17,7%	14,3%	15,4%	22,5%	12,9%

Source : OECCA (1951), p 307

Cette analyse (cf. tableau 28) montre l'importance de l'expérience professionnelle acquise chez un expert comptable et d'un haut niveau de formation universitaire. Les universités américaines dispensent en effet à côté des enseignements traditionnels de culture générale (droit, lettres, sciences), des enseignements de culture technique dans les collèges d'ingénieurs et les collèges d'études des affaires ou « *schools of business administration* ». La méthode d'enseignement par les cas, définis par la mission de 1951 comme des « *descriptions exactes des situations commerciales administratives ou sociales en face desquelles se trouvent des hommes qui ont à les résoudre* », est beaucoup utilisée.

En 1951, on dénombre environ 35 000 CPA aux Etats-Unis dont la majorité exerce la profession libérale d'expert comptable. Mais de nombreux CPA sont devenus contrôleurs, directeurs, professeurs de comptabilité, ou bien ont embrassé d'autres professions. La comparaison de ce chiffre avec celui des 16000 CPA de 1936 montre l'importance de la profession d'expert comptable aux Etats Unis et sa progression rapide. L'une des missions de l'expert comptable réside dans la certification des comptes. La mission de productivité conclut alors sur le contrôle des comptes : « *la certification par les experts comptables américains des bilans des sociétés, est un des facteurs primordiaux de la confiance que l'épargne publique témoigne aux grandes entreprises : et par là se trouvent grandement favorisés les placements à des taux très modérés de capitaux énormes dans l'industrie et le*

commerce privés, investissements qui contribuent à l'accroissement constant de la productivité nationale. »

B – Les *auditors* britanniques : un exemple à suivre ?

La principale loi régissant le contrôle des comptes en Angleterre est la loi sur les sociétés commerciales de 1948. Selon l'exposé de Duncan (1962), membre de l'ICAEW, cette loi impose que le choix des *auditors* soit limité :

- aux membres de l'une des 4 associations d'experts comptables reconnues dans le Royaume-Uni : *the Institute of Chartered Accountant of England and Wales, the Institute of Chartered Accountant of Scotland, the Institute of Chartered Accountant in Ireland* et *the Association of Certified and Corporate Accountants*. Ces associations comptent plus de 55000 membres dont environ 30000 exercent la profession à titre libéral dans le Royaume-Uni, 14000 sont des membres ayant un cabinet et les autres sont employés par ces derniers.
- aux personnes ayant obtenu en dehors du Royaume-Uni des diplômes semblables à ceux de l'une des associations reconnues dans le Royaume-Uni.

Ces associations professionnelles ont une forte influence dans l'évolution de la comptabilité et la révision des écritures ainsi que dans l'élaboration des diligences professionnelles. Ainsi l'ICAEW a publié au cours des 20 dernières années une série d'importantes recommandations comptables et depuis 1961, a commencé la publication d'une série d'exposés portant sur la révision. L'ICAEW définit ainsi les qualités essentielles d'une révision :

- faire une inspection critique du système de tenue des livres, de comptabilité et du contrôle interne ;
- faire tous les sondages et tous les recoupements nécessaires à former l'opinion des réviseurs sur le degré de confiance à accorder aux écritures qui ont servi de base à la préparation des comptes ;
- comparer le compte profits et pertes et le bilan aux écritures afin de s'assurer de leur correspondance ;
- faire un examen critique du compte de profits et pertes et du bilan afin de rendre compte aux actionnaires, que, dans l'opinion des réviseurs, les comptes sont présentés et

les postes sont décrits de telle sorte qu'ils donnent une vue non seulement vraie mais également sincère de la situation de la société et qu'ils donnent de la manière prescrite les informations requises par la loi.

Selon Duncan (1962), le but de la révision n'est pas la détection des détournements de fonds et des irrégularités de la part des employés. Il n'existe rien dans la loi de 1948 qui oblige le réviseur à chercher les irrégularités ou à examiner les livres et les comptes dans le but de découvrir si les administrateurs ou si les employés de la société ont détourné des fonds ou commis d'autres irrégularités. Cependant, des méthodes de révision saines les mettent à jour. L'*auditor* est nommé par les actionnaires et doit leur rendre compte de sa mission. Il ne garantit pas l'exactitude des comptes mais il doit cependant apporter, lorsqu'il s'acquitte de ses obligations, toute la compétence, la diligence, l'intelligence et l'intégrité dont on peut s'attendre de la part d'un expert comptable professionnel.

Tout comme le décret-loi français de 1935, la loi britannique de 1948 introduit des incompatibilités à l'exercice de la fonction de commissaire. L'*auditor* ne doit être ni un cadre, ni un employé de la société qu'il contrôle et ne doit pas non plus, sauf dans certains cas très spécifiques, être l'associé d'un, ou employé par, un administrateur ou un cadre de ladite société. Une personne qui, pour ces raisons, ne peut accepter la fonction d'*auditor* d'une société, ne peut non plus exercer cette même fonction au sein d'une filiale ou d'un holding de cette société.

Il est cependant à noter que les commissaires aux comptes et les experts comptables, contrairement à la France, ne sont nullement séparés en deux corps professionnels distincts. Les membres des quatre grandes associations professionnelles comptables exercent à la fois des missions de conseil, d'expertise et/ou d'audit.

Selon l'OECCA (1962), la différence principale entre le commissariat aux comptes français et le contrôle des comptes anglo-saxon ne réside pas dans la formation des homologues d'Outre Manche et d'Outre Atlantique, le diplôme français d'expert comptable étant d'un niveau au moins équivalent à celui de *chartered accountant* ou de *certified public accountant*, mais dans l'attitude des sociétés contrôlées et des rémunérations attribuées, qui sont de l'ordre de dix à vingt fois supérieures à celles habituellement pratiquées en France, permettant ainsi l'exercice du commissariat avec la diligence normale nécessaire. L'OECCA souhaite que la loi impose des critères stricts de recrutement pour toutes les SA, que le DEC

constitue la norme acceptable pour l'exercice des missions de commissariat aux comptes et que la rémunération du commissaire se scinde en deux parties, la première résultant d'un barème établi par la Fédération nationale des commissaires inscrits, la seconde représentant une indemnité proportionnelle au nombre de vacations de contrôle effectuées tant par le commissaire que par ses collaborateurs.

C – Nos voisins belges et allemands

En Belgique, suite à la crise financière des années 30, le décret royal du 9 juillet 1935 instaure une commission bancaire pour superviser le secteur bancaire. L'Etat fait alors appel à des auditeurs libéraux pour contrôler les comptes des établissements financiers. L'Etat exige des banques de choisir leur commissaire parmi la liste des réviseurs agréés de banques, qui rendront compte, à la fois à la commission bancaire mais aussi aux actionnaires, de leur mission. Pour être admis sur la liste des réviseurs agréés, le candidat doit être titulaire d'un diplôme universitaire validant au moins quatre années d'études supérieures et doit justifier d'une pratique professionnelle de cinq années. Cependant, le pouvoir de la commission bancaire reste discrétionnaire. La commission peut même refuser une inscription sur la liste alors que la candidature respecte l'ensemble des critères requis. Selon de Beelde (2002), en 1936, sur 418 candidatures, 216 sont acceptées. Puis le nombre de réviseurs inscrits se réduit à 205 en 1938 pour tomber à 36 en 1940. Ces réviseurs ont un statut très proche de celui des fonctionnaires et ils se regroupent au sein de l'Institut des Réviseurs agréés de Banque. Cependant, dans les autres secteurs d'activité, le contrôle des comptes demeure illusoire.

La loi de 1953 réforme alors le contrôle des comptes des sociétés commerciales et crée l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. La loi du 1^{er} décembre 1953 stipule que les entreprises qui font appel au marché financier et qui ont vendu des actions au public doivent avoir au moins un commissaire membre de l'IRE. Il existe donc deux types d'auditeurs dans les entreprises belges : les anciens commissaires et les membres de l'IRE que l'on appelle les commissaires réviseurs. Cette situation n'est pas sans rappeler la situation française où cohabitent les commissaires inscrits sur les listes tenues par les Cours d'Appel et les commissaires non inscrits. Le Collège National des Experts Comptables de Belgique, fondé en 1950, incite ses membres à devenir également membre de l'IRE. Ainsi, de Beelde (2002) précise qu'en 1956, parmi 100 réviseurs agréés, on compte 60 membres du CNECB et 21

réviseurs bancaires, membres de l'IRB. La Belgique reproduit donc le modèle français en séparant, en deux corps professionnels, experts comptables et réviseurs. L'IRE connaît alors les mêmes difficultés que les associations françaises de commissaires inscrits. L'Institut doit, selon de Beelde (2002), donner une image plus homogène de ses membres alors que ceux-ci sont d'origines diverses : praticiens individuels, réviseurs salariés ou travaillant à titre libéral, auditeurs proposant d'autres services comme le conseil en fiscalité, l'expertise judiciaire, la comptabilité... Tout comme en France, la confusion règne entre les réviseurs agréés membres de l'IRE, les membres de l'IRB et les commissaires non agréés qui exercent leurs activités au sein des entreprises ne faisant pas appel à l'épargne publique et au sein des entreprises faisant appel à l'épargne publique, en collaboration avec un réviseur agréé.

En Allemagne, la loi sur les sociétés par actions de 1965 modifie les modalités du contrôle des comptes. Le rapport du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables de 1970 sur le contrôle des comptes en Allemagne traduit ainsi l'article 162 de cette loi : « *le contrôleur (Abschlussprüfer) doit vérifier les documents comptables annuels, y compris la comptabilité et le rapport de gestion, pour savoir s'ils sont conformes aux dispositions légales et statutaires.* » Les seuls habilités à exercer ce contrôle sont les *Wirtschaftsprüfer* ou les sociétés de *Wirtschaftsprüfer*. L'*Abschlussprüfer* est élu par l'assemblée générale des actionnaires. Il doit l'être avant l'expiration de l'exercice pour lequel la mission de vérification lui est confiée. Le contrôleur étant élu, le directoire doit lui confier immédiatement la mission pour laquelle il a été choisi par l'assemblée. La loi prévoit que le conseil de surveillance recommande le nom d'un *Wirtschaftsprüfer* ou d'une *Wirtschaftsprüfergesellschaft*¹. Rien ne s'oppose à ce que soit nommé comme *Abschlussprüfer* un *Wirtschaftsprüfer* ou une *Wirtschaftsprüfergesellschaft* occupant des fonctions de conseillers de l'entreprise. Si l'assemblée n'a pas élu de contrôleur avant l'expiration de l'exercice, le tribunal, sur demande soit du directoire, soit du conseil de surveillance, soit d'un actionnaire, doit désigner l'*Abschlussprüfer*.

Le mandat du contrôleur est d'une année mais il est indéfiniment rééligible. Selon l'article 165, le directoire doit permettre au contrôleur de vérifier les livres commerciaux et les écrits de la société, ainsi que les éléments du patrimoine de celle-ci, en particulier la caisse, les titres en portefeuille et les marchandises. Le contrôleur n'a pas à porter un jugement sur la gestion

¹ Société de contrôleurs économiques.

de l'entreprise mais, si, lors de l'accomplissement de sa mission, le contrôleur constate des faits susceptibles de mettre en danger l'existence de l'entreprise ou d'atteindre, de façon importante, son évolution ou qui révèlent des infractions graves du directoire à la loi ou aux statuts, il doit les mentionner dans son rapport. Ce rapport est remis au directoire qui le transmet au conseil de surveillance. Celui-ci n'est cependant pas communiqué à l'assemblée générale qui en prend connaissance de manière indirecte grâce au rapport établi par le conseil de surveillance. Néanmoins, le visa de certification, délivré par l'*Abschlussprüfer* constitue, selon le rapport du CSOEC de 1970, la pièce maîtresse de la publicité prévue par la loi de 1965. Son texte est prescrit par la loi : « *la comptabilité, les documents comptables annuels et le rapport de gestion correspondent aux lois et aux statuts tel que je l'ai constaté après une vérification diligente.* » Ce visa doit être reproduit sur toutes les reproductions ou publications des documents comptables prévues par la loi ou les statuts. En cas d'objections significatives, le contrôleur doit formuler des réserves motivées ou refuser de délivrer le visa.

Tout comme en 1931, la loi allemande pose des incompatibilités à l'exercice de la fonction d'*Abschlussprüfer*. Selon l'article 164, alinéa 2, de la loi de 1965 sur les sociétés par actions, un *Wirtschaftsprüfer* ne peut être contrôleur s'il est :

1. membre du directoire ou du conseil de surveillance ou employé de la société à contrôler, ou s'il l'a été au cours des trois années précédant sa désignation.
2. représentant légal ou membre du conseil de surveillance d'une personne morale, associé d'une société de personnes ou propriétaire d'une entreprise individuelle, à condition que la personne morale, la société de personnes ou l'entreprise individuelle, soient liées à la société à contrôler.
3. employé d'une entreprise liée à la société à contrôler.

De la même façon, une *Wirtschaftsprüfungsgesellschaft* ne peut être contrôleur :

1. si elle, ou une entreprise liée à elle, est liée à la société à contrôler.
2. si, dans les *Wirtschaftsprüfungsgesellschaft* qui sont des personnes morales, le représentant légal, ou, dans les *Wirtschaftsprüfungsgesellschaft* sans personnalité morale, un associé, ne pourrait être contrôleur en application de l'art.164, al.2.

Les missions des *Wirtschaftsprüfers* comprennent donc le contrôle légal des comptes des sociétés par actions mais consistent également en des conseils fiscaux et diverses expertises. En Allemagne, il n'y a donc pas de dissociation entre un corps d'experts comptables et un

corps de contrôleurs. Le contrôle des comptes s'appuie sur l'organisation des *Wirtschaftsprüfers* regroupés au sein de l'*Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland* qui émet, entre autres, des avis et recommandations sur l'exercice de cette fonction. L'exercice des missions d'*Abschlussprüfer* est contrôlé par une chambre professionnelle, institution de droit public, elle-même soumise à la surveillance du ministère fédéral des affaires économiques, fonctionnant en régime de gestion autonome.

Ces différents modèles étrangers sont étudiés par l'OECCA et la Fédération des commissaires inscrits qui se mobilisent alors pour contribuer à la réforme du droit des sociétés commerciales et du contrôle de leurs comptes.

§ 3 – L'implication des corps professionnels français

La réforme du droit des sociétés est une préoccupation déjà ancienne. Dès 1943, Maurice Polti, président de l'Association Nationale des Sociétés par Actions, et quelques spécialistes élaborent un Code de Sociétés. Ce code est ensuite étudié en 1947 par une commission présidée par le professeur Escarra¹ puis, après son décès, par le professeur Amiaud. La commission dépose à la Chancellerie en 1961 un Code des sociétés. Une nouvelle commission est alors créée par le Garde des Sceaux, Edmond Michelet, « *qui entreprend d'alléger le texte de la commission Amiaud et d'y introduire des idées nouvelles, hardies, comme celle de la co-gestion* ». ² Ces idées novatrices sont ensuite abandonnées et l'avant projet Michelet expurgé de tout ce qui a trait à la réforme de l'entreprise. En mars 1961 se constitue la commission Pleven³. « *Cet organisme consultatif reçut pour mission d'abord d'entendre tous ceux qui pourraient avoir des idées sur la réforme des sociétés, puis d'en faire un rapport au gouvernement. Il travailla d'arrache-pied, se réunissant presque tous les jours pendant plusieurs mois. Il entendit en particulier les représentants des avoués, des agréés, des avocats, des notaires, des banquiers, des commissaires aux comptes, des*

¹ Jean Escarra (1885-1955) est un juriste français, professeur à la Faculté de droit de Paris et chargé de cours à l'Institut des hautes Etudes chinoises. Il fut également conseiller du gouvernement chinois

² Archives Assemblée Nationale. 1^{ère} séance du 1^{er} juin 1965. Intervention de M. Le Douarec, rapporteur de la commission des lois, sur l'histoire du projet de loi sur les sociétés commerciales.

³ Cette commission compte 7 membres : M. René Pleven, président, qui doit en principe rapporter le projet à l'Assemblée Nationale ; le sénateur Molle qui doit le rapporter au Sénat ; M. Maurice Polti, membre du conseil économique, et président de l'Association Nationale des Sociétés par Actions ; M. de Balasy, président de la chambre honoraire au tribunal de commerce de la Seine à titre d'expert ; trois représentants des ministères des Finances, du Commerce et de l'industrie et de la Justice.

*syndicats, du patronat français. Il consulta même des spécialistes des droits anglo-saxons, un américain et un anglais, très au courant du commissariat aux comptes. »*¹

Les corps professionnels s'impliquent alors dans la rédaction de la future loi sur les sociétés commerciales et le contrôle des comptes. Les experts comptables espèrent de nouveau obtenir le monopole de la fonction de commissaire mais cette démarche demeure vaine face à la forte implication de la Fédération nationale qui souhaite voir se constituer une toute nouvelle organisation professionnelle.

A – L'obtention du monopole du commissariat aux comptes souhaité par les experts comptables

Après avoir délaissé la question du contrôle des comptes dans les 10 années suivant sa création, l'OECCA s'intéresse de près à la fonction de contrôle légal à partir de la fin des années 50, et y consacre trois de ses congrès annuels :

- 1957 à Lille : le contrôle des entreprises et la certification des bilans
- 1962 à Dijon : le commissaire aux comptes dans les sociétés françaises
- 1965 à Clermont Ferrand : la révision, théorie et pratique du contrôle des comptes.

En 1962, à l'occasion du XVII^e congrès de l'OECCA, un groupe d'études du conseil supérieur de l'Ordre propose une doctrine du commissariat aux comptes, simultanément à la mise en œuvre de la commission Pleven. Ce groupe de travail assimile le contrôle censorial à la révision comptable² et l'Ordre estime qu'il est de son devoir, en raison de la formation et de l'expérience de ses membres, de confronter leurs opinions pour établir une véritable doctrine du commissariat aux comptes. Cette doctrine porte tout d'abord sur les aspects juridiques du commissariat aux comptes et développe notamment le poids du secret professionnel, l'analyse des conventions passées entre la société et les administrateurs et les rapports spéciaux du commissaire. Puis les aspects techniques de la mission sont évoqués : le contrôle intellectuel, qui consiste à porter un jugement sur les documents de synthèse et le contrôle matériel, socle du jugement formulé. Le contrôle intellectuel est une appréciation qui fait appel à la

¹ Archives Assemblée Nationale. 1^{ère} séance du 1^{er} juin 1965. Intervention de M. Le Douarec, p 1664.

² OECCA (1962), p XIII. « Si le commissariat aux comptes pose des problèmes particuliers : exercice personnel, périodicité de contrôle, connaissance des résultats des contrôles internes et des autres contrôles externes, rien en ce qui concerne l'exécution des contrôles ne distingue le commissaire aux comptes du professionnel chargé d'une mission de révision ou de surveillance ».

connaissance de l'entreprise, du métier qu'elle exerce, à l'expérience du contrôleur, et à la rigueur de son jugement. Le contrôle matériel aide à la formulation de ce jugement. Le contrôle intégral de tous les éléments ayant concouru à l'établissement des documents de synthèse est la plupart du temps impossible. Aussi le commissaire a-t-il recours au contrôle par sondage, au contrôle indiciaire¹ et au contrôle de recoupement. Le rapport conclut que le commissariat aux comptes n'est qu'une mission parmi tant d'autres confiée aux membres de l'Ordre mais qu'elle devrait occuper une place beaucoup plus importante. L'OECCA estime que l'incompatibilité entre la fonction d'expert comptable et la fonction de commissaire aux comptes au sein d'une même société est un obstacle majeur à ce que le commissariat devienne plus efficace dans les faits. Le groupe de travail souhaite que l'exemple anglais, où le technicien chargé de la vérification des comptes d'une société peut se livrer à d'autres tâches d'ordre comptable dans cette même société, doit être suivi. L'indépendance qui caractérise le comportement d'un membre de l'Ordre ne pourrait qu'être renforcée si l'assemblée générale des actionnaires lui confiait, parallèlement aux missions qu'il exerce pour le conseil d'administration, une mission générale de contrôle. L'expert serait ainsi à la fois mandataire des actionnaires en tant que commissaire aux comptes, et prestataire de services pour la direction de l'entreprise en tant qu'expert. L'expert comptable répondant aux attentes de deux tiers aux intérêts parfois divergents, son indépendance serait accrue. Les membres de l'Ordre voient dans l'amélioration du contrôle porté par le projet en cours le moyen de mettre pleinement en valeur des techniques, celles de la révision comptable, qu'ils connaissent bien et qui seules permettent de se former une conviction sur la sincérité et la régularité des bilans. Le message est ici clair : pour améliorer les conditions de recrutement des commissaires, il faut désormais tenir compte de l'OECCA.

L'étude de 1965, portant sur la révision : théorie et pratique du contrôle des comptes, poursuit le travail commencé en 1962 et est présentée lors du XX^e congrès de l'OECCA. Cette étude insiste dans un premier temps sur la nécessité du contrôle assuré par une autorité extérieure. En effet, la comptabilité doit fournir des informations complètes et exactes, à destination des actionnaires, des créanciers, et de la collectivité toute entière, ses données étant utilisées à des fins d'intérêt public. L'étude cite alors en exemple le domaine fiscal et celui des statistiques et

¹ Le rapport de l'OECCA (1962) définit le contrôle indiciaire comme la critique des faits originaux qui permet d'apprécier dans quelle mesure une comptabilité est sincère et exprime les caractéristiques de la gestion de l'entreprise. Le contrôle indiciaire se réalise en deux temps : la recherche et la découverte d'un fait singulièrement révélateur puis l'analyse et la critique des causes de ce fait pour le caractériser. Peuvent constituer un fait révélateur des comptes de montant inhabituel, des comptes dont le solde est de sens anormal...

des enquêtes économiques. Seule une autorité extérieure efficace peut garantir le sérieux et la qualité du contrôle. L'efficacité d'une révision comptable ne peut être assurée que dans la mesure où ont été dégagées des règles précises de diligences auxquelles devront obligatoirement se soumettre les réviseurs. Seules les qualités d'indépendance, d'honorabilité et de compétence des contrôleurs garantiront en pratique la réalisation d'un contrôle efficace. La loi pose des critères d'incompatibilités pour assurer l'indépendance et la probité mais l'indépendance ressort plus, selon l'OECCA (1965), de la discipline professionnelle car c'est un état d'esprit qui relève de la propre conscience du contrôleur, qui doit avoir une conception suffisamment haute de sa mission. Les chapitres suivants de l'étude démontrent pourquoi les membres de l'OECCA comportent toutes les qualités évoquées et indispensables à la réalisation d'un contrôle efficace. Le premier point abordé est l'existence de règles de diligences : n'était-ce pas l'objectif de l'étude de 1962, complétée par l'étude de 1965 dont tout un chapitre porte sur les méthodes et techniques de la révision ? Quant à la compétence du contrôleur, elle semble garantie par le tout nouveau cursus de formation de l'expert comptable et notamment, le certificat supérieur de révision comptable, qui associe des connaissances en comptabilité, en droit et en économie, et qui est complété, pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, par un autre certificat supérieur. L'étude de 1965 conclut qu'une solide formation juridique, économique et comptable est indispensable à l'exercice de la révision comptable. Enfin, la notion d'indépendance fait partie intégrante, comme nous le rappelle le rapport de 1965, de la devise de l'Ordre : « *science, conscience, indépendance* », qui pourrait être la devise de toute profession libérale. Sous entend-il : celle de la future profession de commissaire aux comptes ?

Rossignol et Saboly (2010) expliquent que Gaston Thibaut, président de l'OECCA de 1964 à 1967, souhaite créer au sein du même ordre des tableaux de spécialités, s'opposant ainsi à la création d'un 2^{ème} corps professionnel. Mais le lobbying exercé par la Fédération, par les anciens comptables agréés, arbitres ou conseillers fiscaux rend vaine sa démarche. De plus, la Chancellerie ne souhaite pas voir s'éloigner une tutelle qui lui confère un poids politique plus fort.

B – La forte mobilisation de la Fédération nationale des associations de commissaires inscrits

La commission Pleven, constituée en mars 1961, écoute attentivement la position du président de la Fédération, qui a recueilli, en février 1961, par l'administration d'un questionnaire, l'avis des associations locales sur un certain nombre de points liés au statut du commissaire. La commission Pleven remet en janvier 1962 un nouveau projet au Ministre.

Les principales modifications apportées à l'avant projet initial concernent :

- la nomination du commissaire. Il pourrait être soit une personne physique, soit une société de personnes, civile ou commerciale. L'obligation de désigner un commissaire agréé s'étend à toutes SA et SARL dont le capital excède 500 000 nouveaux Francs. Cette proposition rejoint l'opinion formulée par la majorité des associations de commissaires inscrits suite à l'administration du questionnaire de la Fédération¹. Deux Chambres soutiennent cependant une position encore plus stricte : la Chambre de Nancy souhaite la suppression de ce seuil et celle de Lyon veut étendre cette obligation à toutes les SCA. Autre innovation : les actionnaires représentant un dixième du capital peuvent contester la désignation d'un ou plusieurs commissaires. Ce droit est critiqué par la Fédération mais maintenu par la commission Pleven. En revanche, la commission Pleven supprime de l'avant projet la désignation éventuelle d'un commissaire de minorité, prenant ainsi en compte l'opinion des différentes associations de commissaires. La Fédération craint en effet que cette disposition n'oriente la profession vers une nouvelle activité censoriale qui appellerait les commissaires contrairement à une jurisprudence constante à s'immiscer dans la gestion. La commission Pleven remplace cette disposition par la désignation, par le tribunal de commerce, d'un mandataire *ad hoc* à la demande d'un groupe d'actionnaires représentant au moins un vingtième du capital social.
- La durée des fonctions : elle est de 6 ans par analogie avec celle des administrateurs.
- La révocation. Elle ne peut être prononcée que par l'assemblée générale en cas de faute professionnelle ou d'empêchement d'exercer la fonction de commissaire.
- La mission du commissaire. Elle consiste à certifier les comptes et à établir deux rapports annuels : l'un détaillé sur les diligences mises en œuvre à l'attention du

¹ *Revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Paris*, janvier-juillet 1961.

conseil d'administration et l'autre beaucoup plus synthétique à l'attention de l'assemblée générale des actionnaires. Lorsque la Fédération met aux voix cette proposition lors de son assemblée générale du 23 juin 1962, elle est adoptée à une très faible majorité par les différents représentants des associations locales.

- Les honoraires. Ils doivent être fixés chaque année par l'assemblée générale, compte tenu du travail exigé pour l'accomplissement de la mission. Lors du dépouillement du questionnaire, la Fédération constate que presque toutes les compagnies se prononcent pour la fixation des honoraires par l'assemblée, le barème établi par la Fédération constituant une bonne base de discussion.

La Fédération regrette cependant que la révélation des faits délictueux, instituée par le décret-loi de 1935, soit reprise par l'avant projet de loi soumis à l'examen de la commission Pleven. La Chambre de Paris suggère de faire des compagnies régionales le relais entre le commissaire préoccupé d'agissements qui l'inquiète et le Parquet (Simon, 1965). Le commissaire pourra confier sa préoccupation beaucoup plus facilement au président de la compagnie qu'à un magistrat dont il ignore le nom.

La commission Pleven est remplacée en octobre 1962 par un nouveau groupe de travail, constitué par le nouveau Garde des Sceaux, Jean Foyer. Ce comité rédige un avant projet de code de droit des sociétés et le remet lors du dernier trimestre de l'année 1963 aux différents ministères intéressés pour recueillir leur avis. La Fédération n'en connaît pas le texte.

Jusqu'en 1964, la Fédération nationale des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel reste silencieuse, les textes discutés par le comité Foyer étant confidentiels. Le 20 juin 1964, le groupe de travail dépose un projet de loi enregistré sous le n°1003 à l'Assemblée Nationale et le projet devient donc public. La Fédération affirme immédiatement, dans son premier bulletin de liaison daté d'octobre 1964, ne pas vouloir retomber dans les erreurs du passé et souhaite apporter sa collaboration aux pouvoirs publics en vue de l'élaboration des textes concernant le commissariat aux comptes. Trial, président de la Fédération, conclut ainsi son premier éditorial : *« la Fédération (...) veut voir dans le projet de loi sur les sociétés commerciales la loi de demain. Chacun de ses membres y puise l'espérance d'atteindre enfin l'objectif si longuement attendu : donner à leurs missions l'importance qu'elles méritent et à leurs travaux l'autorité indispensable au prestige de leur fonction d'aujourd'hui et de leur profession de demain. »*

Le défaut essentiel de la loi de 1935 est l'absence de structure de l'organisation professionnelle, les associations locales étant livrées à elles-mêmes sans unification au niveau national. Or le projet de loi a pour objectif de généraliser le recours aux commissaires inscrits et entend également renforcer le rôle des commissaires. La Fédération, en raison de cette extension du champ et des moyens d'actions du commissaire et, corrélativement, de sa responsabilité, souhaite imposer l'organisation d'une profession unique corporative s'appuyant sur les associations de commissaires déjà existantes. Elle émet le vœu d'une structure décentralisée comportant une compagnie nationale et des compagnies locales, sous la tutelle du ministère de la Justice, étant donné les rapports fréquents entre les commissaires et les autorités judiciaires. Ce vœu est repris par la section parisienne de l'Institut Français des Experts Comptables¹ : « *il existe depuis 1935 une organisation de commissaires aux comptes et il n'est donc pas nécessaire de créer un ordre nouveau : il est souhaitable de renforcer les pouvoirs actuels de la Fédération des compagnies de commissaires de sociétés afin d'assurer une meilleure coordination, la représentation auprès des pouvoirs publics, la discipline, une bonne exécution des missions ; qu'en définitive les professionnels puissent participer à une organisation réellement représentative, respectée de ses membres et méritant la confiance des entreprises contrôlées.* » Cette position de l'IFEC marque, selon Sigaut (1965, p 12), membre du bureau de la Fédération, que les experts comptables eux-mêmes ont estimé que le commissariat aux comptes ne pouvait entrer dans leur Ordre, en raison du nombre important de commissaires n'ayant pas le titre d'experts comptables et qui ne peuvent donc dépendre de l'OECCA. Cette position tend également à respecter la volonté des pouvoirs publics de ne pas attribuer aux experts comptables le monopole du commissariat aux comptes. A Nantes, le 26 septembre 1964, le Garde des Sceaux, lors d'une allocution aux membres de l'OECCA, leur a déclaré qu'il fallait « *respecter les droits acquis et ne pas se montrer trop exclusifs.* »

La Fédération rejette l'idée de créer une même organisation professionnelle pour les experts comptables et pour les commissaires aux comptes. Trial, le président de la Fédération, explique que « *les experts comptables doivent s'incliner sans amertume sur la création de cette nouvelle profession.* »².

¹ Bulletin de liaison de la Fédération nationale des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel, n°2, mars 1965.

² Bulletin de liaison de la Fédération nationale des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel, n°2, mars 1965.

La première difficulté à la création d'un corps unique est d'ordre pratique. Dans les années 60, plus d'un tiers des commissaires inscrits par les Cours d'Appel ne sont pas experts comptables. Dans la future organisation professionnelle unique devraient cohabiter des experts comptables, des comptables agréés mais aussi des commissaires non experts comptables ou non comptables agréés. Pourquoi faire dépendre ces commissaires d'un Ordre qui leur serait étranger ? De plus, l'OECCA compte quatre comptables agréés pour un expert comptable. Les revendications des comptables agréés seraient, selon Sigaut¹, membre du bureau de la Fédération, « *source d'un déchirement permanent, condamnant l'organisation toute entière à l'impuissance.* » Or les divergences entre experts comptables et comptables agréés sont présentes au sein même de l'OECCA. Les députés se saisissent des doléances de comptables agréés dont l'espoir est d'accéder au tableau des experts. Le député Cayeux juge ainsi « *inopportun de vouloir imposer à des professionnels justifiant de nombreuses années d'expérience, jouissant de la pleine considération de leur clientèle, l'obligation d'épreuves écrites et orales.* »² Le député Gabelle surenchérit : « *une mesure sera prise qui permettra à tout comptable agréé n'ayant pas accédé au diplôme d'être cependant promu expert comptable au bout de quinze années de présence au tableau, mais sans pouvoir faire suivre son titre d'aucun qualificatif.* »³ Les experts comptables diplômés s'opposent à ces projets de lois, l'OECCA et le DEC ayant considérablement revalorisé la profession. « *Cette œuvre est compromise si, sous le couvert de mesures transitoires, des catégories d'empiriques, incapables d'affronter le moindre examen pratique, sont admis à se dire les égaux (...) des maîtres de l'expertise comptable.* »⁴ Reydel, dans l'éditorial de *L'Expert comptable diplômé* de juin 1953, explique que l'ordonnance de 1945 a groupé en un seul Ordre deux catégories de professionnels afin de donner au pays un corps homogène de professionnels régis par des règles déontologiques communes et animés du souci d'accroître leur compétence pour atteindre un haut standing national et international. Selon lui, cet objectif n'est pas atteint. Les comptables agréés disposent de nombreuses possibilités pour devenir experts comptables par la voie des examens mais celles-ci ne sont pratiquement pas utilisées en raison des nombreuses propositions de lois visant à permettre l'accession au titre d'expert comptable par l'ouverture de nouvelles mesures transitoires. Il existe donc une agitation permanente au sein de l'OECCA qui paralyse son fonctionnement et fait sans doute peur à la Fédération des commissaires inscrits.

¹ *Ibid.*

² *L'Expert comptable diplômé*, n° 18, juin 1952, pp. 655-657

³ *Ibid.*

⁴ *L'Expert comptable diplômé*, n° 18, juin 1952, p. 657

Par ailleurs, le commissariat aux comptes ne se résume pas uniquement à l'étude de problèmes comptables. Il impose une analyse des comptes mais ce n'est qu'un moyen pour obtenir la connaissance des opérations réalisées par l'entreprise. Il y a des domaines où des connaissances techniques spéciales sont indispensables pour déceler des anomalies dans l'exploitation que la comptabilité seule ne ferait pas apparaître. La Fédération s'oppose ainsi à l'OECCA qui, dans ses différents rapports sur le contrôle des comptes, met en avant l'appropriation et la maîtrise par les experts comptables des techniques de révision comptable, comme base de tout commissariat réussi. Enfin, la Fédération explique que le rôle du commissaire aux comptes est très différent, dans l'esprit, de celui de l'expert comptable. L'expert comptable est le conseiller de l'entreprise et l'intérêt du client doit être sa règle d'action. Le commissaire est quant à lui investi d'une mission à caractère semi-public qui lui impose non seulement de découvrir les irrégularités mais aussi de dénoncer les faits délictueux au Procureur. La Fédération est résolue : il ne peut y avoir une organisation professionnelle commune entre experts comptables et commissaires aux comptes. Trial¹ insiste sur le fait « *qu'à défaut d'un cadre professionnel efficace, la réforme fondée en grande partie sur l'importance nouvelle donnée au rôle des commissaires serait vaine et que le contrôle resterait comme par le passé illusoire* ». Cette organisation professionnelle doit, selon l'éditorial du *Bulletin n°4 de la Fédération*, permettre le recrutement de commissaires possédant une compétence technique et des qualités morales indispensables. Elle doit aussi imposer des règles disciplinaires strictes et prendre à sa charge la rédaction d'un code de diligences normales que ses membres devront scrupuleusement respecter. Son autre rôle consiste à guider et soutenir les commissaires en les sortant de leur isolement.

L'Assemblée Nationale adopte alors le 11 juin 1965 un projet amendé qui interpelle la Fédération sur les points suivants :

- La Fédération souhaite que la mission des commissaires reste humainement possible. Or l'Assemblée Nationale substitue à la certification de régularité et de sincérité des comptes celle de régularité et d'exactitude. Le Douarec, rapporteur de la commission chargée d'examiner le projet de loi, explique en effet que « *la régularité, chacun sait ce que cela signifie. Mais la sincérité est une notion purement subjective et il est très difficile de savoir ce qu'elle recouvre. Aussi avons-nous pensé que, pour la garantie*

¹ *Bulletin de liaison de la Fédération nationale des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel*, n°2, mars 1965.

des actionnaires, les commissaires aux comptes devaient certifier non seulement la régularité mais aussi l'exactitude de l'inventaire. Exactitude et sincérité sont naturellement séparées par un fossé profond. »¹ Le Garde des Sceaux, Jean Foyer, se range à l'avis des professionnels et préférerait le maintien du texte initial : « *En revanche on peut se demander si le terme d'exactitude est parfaitement satisfaisant, et il faut reconnaître que les inquiétudes des professionnels ne sont pas complètement dépourvues d'objet. Ceux-ci représentent en effet que, s'il leur est possible dans une certaine mesure, de se porter garants de la bonne foi des administrateurs qui ont établi les comptes, ces comptes comportent des évaluations qui sont toujours marquées d'un certain caractère arbitraire, soit en plus, soit en moins. Il est donc difficile de trouver une expression satisfaisante et il est probable que ni sincérité ni exactitude ne sont exactement le mot qui convient. Pour ces raisons, le gouvernement préfère s'en tenir à son texte.* »² L'amendement est néanmoins voté et le terme « exactitude » remplace celui de « sincérité », ce qui inquiète fortement la Fédération des commissaires inscrits. Pour cette dernière, aucun commissaire ne peut certifier qu'un bilan est exact car c'est une notion absolue, ayant recours à des évaluations subjectives. Ce point est également décrié par la Chambre des commissaires inscrits par la Cour d'Appel d'Angers lors de l'assemblée générale d'octobre 1965. La Chambre angevine demande, ou bien que la certification soit limitée à la régularité de la tenue des comptes, ou bien que la loi reprenne le terme sincérité qui implique une appréciation subjective de la bonne foi.

- Un second amendement supprime la référence à un décret pour fixer les honoraires des commissaires. Foyer milite pourtant en sa faveur. Il explique que « *si le contrôle des commissaires aux comptes a bien souvent été théorique, la rémunération absolument dérisoire perçue par eux eu égard au travail qu'ils seraient réputés faire s'ils exerçaient effectivement leurs attributions légales rendait la chose presque excusable. (...) Le gouvernement estime aussi qu'il est souhaitable que, sur ce chapitre de la rémunération, les commissaires aux comptes ne soient pas sous la dépendance des administrateurs et dans la nécessité d'aller discuter avec ces derniers le montant de leurs honoraires ; qu'en conséquence la meilleure solution est d'adopter pour eux la solution pratiquée depuis longtemps pour les officiers ministériels et pour d'autres*

¹ Archives Assemblée Nationale. Séance du 8/06/1965, p 1897.

² Archives Assemblée Nationale. Séance du 8/06/1965, intervention de Jean Foyer, Garde des Sceaux, p 1897.

catégories, c'est-à-dire d'instituer un tarif correspondant aux services effectivement rendus. »¹ Mais Pleven parvient à faire adhérer l'Assemblée à ses arguments. Il répond ainsi à Foyer : « *Je crois qu'il n'est matériellement pas possible de déterminer un tarif raisonnable et que, dans tous les cas, le commissaire aux comptes devra négocier avec le conseil d'administration ; sa rémunération devra être déterminée par l'assemblée générale, et dans le cas où il y aurait un désaccord entre le conseil d'administration et lui, le conseil d'administration pourrait soit changer ses commissaires aux comptes soit demander au tribunal d'apprécier.* » Il ajoute : « *il en est des commissaires aux comptes exactement comme des médecins. Certaines signatures ont plus de valeur que d'autres. Vous ne pourrez appliquer le même tarif à certaines maisons de commissaires aux comptes dont la signature signifie une amélioration considérable du crédit de la société qu'ils contrôlent et à d'autres maisons qui n'ont pas du tout la même réputation.* » L'amendement Pleven est alors voté et supprime la fixation des honoraires par un décret d'application. La Fédération s'oppose à ce que les honoraires soient le fruit d'une libre discussion entre commissaires et dirigeants. La rémunération doit bien être fixée par décret, les dirigeants ne pouvant plus limiter l'étendue des contrôles en refusant les rémunérations nécessaires. Les différents délégués de la Fédération estiment que l'indépendance des commissaires est ici en jeu. La Chambre angevine, par la voix de son président lors de l'assemblée générale du 29/10/1966, explique que « *la question du barème est cruciale non pas par esprit de lucre mais parce qu'il est évident que les commissaires ne pourront remplir la mission étendue prévue par la loi que s'ils obtiennent les moyens matériels de l'exécuter. De plus, la qualité du recrutement des commissaires, leur autorité et leur indépendance dépendront directement de la situation matérielle qui leur sera faite.* » Une fois le barème défini, la préoccupation première sera d'en obtenir l'application. « *On peut redouter qu'un certain nombre de chefs d'entreprise peu désireux de se soumettre aux contrôles étendus imposés par la loi ou plus généralement convaincus que les dispositions prévues sont bonnes pour les autres mais inutilement coûteuses en ce qui les concerne, ne refusent d'appliquer le barème légal.* » La fixation des honoraires par décret paraît donc indispensable pour garantir une juste rémunération des services rendus par les commissaires.

¹ Archives Assemblée Nationale. Séance du 8/06/1965, intervention de Jean Foyer, Garde des Sceaux, p 1898.

- Le projet de loi amendé préconise par ailleurs la rédaction de deux rapports : l'un pour le conseil d'administration et l'autre pour l'assemblée générale des actionnaires. De nombreux délégués s'élèvent contre cette double obligation.

La Fédération est rassurée le 6 décembre 1965 lorsque le rapport du Sénat lui donne entière satisfaction sur les trois points évoqués précédemment. Le Sénat revient tout d'abord sur la certification de régularité et de sincérité (et non d'exactitude). Le sénateur Dailly explique qu'« *il est impossible qu'un commissaire aux comptes puisse certifier l'exactitude des stocks, surtout dans des sociétés ayant 40000 à 50000 articles, et même dans des entreprises moyennes opérant dans des domaines particuliers, par exemple, la quincaillerie. L'évaluation des provisions comporte elle aussi, un élément d'incertitude qui, fonctionnellement, exclut l'exactitude ; le commissaire aux comptes ne peut pas attester qu'une provision est exacte mais simplement indiquer qu'elle a été estimée avec sincérité, c'est-à-dire que les risques ont été appréciés d'une manière raisonnable.* »¹ Le gouvernement partage également ce point de vue et la « sincérité » est adoptée par les sénateurs. Le Sénat s'interroge par ailleurs sur l'utilité d'un double rapport. Le sénateur Dailly s'oppose en effet à ce que le commissaire établisse à la fois un rapport pour le conseil d'administration et pour l'assemblée générale des actionnaires. « *Sur le plan des principes, les commissaires aux comptes désignés par l'assemblée générale contrôlent la société et du même coup le conseil d'administration. Ils n'ont pas, par conséquent, à rendre compte au conseil d'administration de leurs diligences et leur rapport ne peut être adressé qu'à l'assemblée générale dont ils sont les mandataires. Que se passe-t-il dans la pratique ? Si les inexactitudes ou irrégularités que relèvent les commissaires aux comptes sont vénielles, ils les signalent oralement au conseil d'administration qui les redresse. Dans ce cas, quel intérêt peut présenter le rapport en question ?* »² Le rapport au conseil d'administration est alors supprimé. Enfin, le Sénat souhaite, tout comme les professionnels, que les honoraires soient fixés par décret. Là encore, Dailly porte la parole des professionnels. « *La rémunération du contrôleur ne doit pas dépendre du contrôlé, sinon la liberté d'action du premier risque de ne pas être entière.* »³

La Fédération s'implique dans l'élaboration de la loi sur le contrôle des comptes et semble être écoutée par les pouvoirs publics. Elle doit cependant, pour asseoir son pouvoir, faire face

¹ Archives Sénat. Séance du 27/04/1966, p 334.

² Archives Sénat. Séance du 27/04/1966, intervention de M. Dailly, p 335.

³ Archives Sénat. Séance du 27/04/1966, p 336.

à la concurrence d'une autre association : l'ANACACI, Association Nationale des Commissaires Aux Comptes Indépendants du ressort des Cours d'Appel de France. Le principal objectif de l'ANACACI est de préparer les dossiers de ses membres adhérents en vue de leur inscription sur la future liste officielle, telle qu'elle sera définie dans la nouvelle loi sur les sociétés commerciales. Cette association, selon le président de la Chambre d'Angers¹, groupe des personnes qui, n'ayant pas les qualifications requises, essaient de s'introduire dans le commissariat aux comptes. La Fédération signale à la Chancellerie les activités de cette nouvelle association et les réponses que la Fédération reçoit du Garde des Sceaux apaisent ses inquiétudes quant à l'arrivée éventuelle de professionnels peu qualifiés sur le marché du contrôle légal des comptes.

Conclusion du troisième chapitre

La période 1935-1966 constitue une période transitoire dans l'histoire du commissariat aux comptes car le commissaire passe d'un statut de simple mandataire des actionnaires à celui de véritable organe de contrôle de la SA. Tout comme la période précédente, cette phase débute par une avancée législative. Les décrets-lois de 1935 rétablissent la permanence de la mission du commissaire et renforcent son indépendance et sa compétence par la mise en œuvre de toute une série d'incompatibilités à l'exercice de la fonction de commissaire et en réservant le choix d'un commissaire pour les sociétés faisant appel à l'épargne publique aux commissaires inscrits sur une liste tenue par les Cours d'Appel. Cette période se caractérise en outre par la séparation des corps professionnels d'experts comptables et de commissaires aux comptes. Le processus de professionnalisation du commissariat aux comptes reste inachevé, en l'absence de véritable organisation centrale dotée d'un pouvoir de normalisateur et d'un pouvoir disciplinaire, et suite à une fermeture sociale limitée. Parallèlement, la profession d'expert comptable s'organise en un Ordre qui dispose des mêmes prérogatives envers ses membres que les autres prestigieux groupements professionnels français que sont la médecine et le barreau. Cependant, malgré l'instauration d'un examen d'aptitude aux fonctions de commissaire et les évolutions constantes du diplôme d'expertise comptable, le commissaire continue de jouer un rôle formel et sa formation reste très variée. En effet, pour les SA non cotées, le choix du commissaire reste libre et les modalités d'inscription sur les listes sont

¹ Assemblée Générale Ordinaire du 29/10/1966, Chambre des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel d'Angers.

différentes selon les Cours d'Appel. Le contexte change alors radicalement dans les années 60. Alors que le capitalisme boursier était jusqu'ici peu développé en France, la forte croissance des entreprises, le niveau élevé des investissements et le phénomène de concentration des sociétés rendent inéluctable le recours aux marchés financiers. Il existe une réelle dissociation entre propriétaires et dirigeants. De plus, le tout nouveau cursus d'expertise comptable et ses passerelles avec le monde universitaire rendent possible l'augmentation du nombre de personnes qualifiées pour l'exercice du contrôle des comptes. Les corps professionnels s'impliquent dans la réforme du contrôle des comptes des SA. L'OECCA souhaite la création d'un corps professionnel unique, à l'image des *Chartered Accountant* britannique ou des *Certified Public Accountant* américains. La Fédération nationale des commissaires inscrits revendique les particularités de la mission de commissaire et souhaite l'organisation d'un corps spécifique. C'est donc en s'inspirant du droit étranger, des discussions entre les différentes commissions et la Fédération nationale des commissaires inscrits, des avis de l'OECCA que les parlementaires voteront la loi du 24 juillet 1966, qui donnera au commissariat aux comptes son cadre moderne.

Durant cette période transitoire, les mêmes questions que celles formulées à la période précédente interpellent les différents acteurs :

- Comment garantir l'indépendance du commissaire aux comptes ? Une première réponse est apportée par la loi de 1935 : par la mise en œuvre d'incompatibilités et d'interdictions à l'exercice de la fonction de commissaires. Cependant, il existe à cette période une véritable prise de conscience de l'insuffisance de la loi pour garantir l'indépendance, liée à la probité, l'honorabilité de l'individu. A la fois l'OECCA et la Fédération nationale mettent en avant la nécessité d'une organisation professionnelle, instaurant un Code de déontologie ou de discipline professionnelle.
- Comment garantir la compétence du commissaire ? La loi de 1935 apporte également une ébauche de réponse. Il s'agit de limiter le choix du recrutement d'un des commissaires des sociétés cotées à une liste tenue par les Cours d'Appel. Cependant, cette réponse est insuffisante. Elle ne garantit en rien la compétence des commissaires non inscrits et les divergences existant entre les différentes commissions d'admission laissent perplexes sur l'homogénéité des compétences des commissaires inscrits. Le diplôme d'expertise comptable réformé en 1963 permet un recrutement plus large en tissant des liens avec le cursus universitaire et offre un contingent plus élevé de

personnes qualifiées. Convient-il de limiter le choix du commissaire aux titulaires du diplôme d'expertise comptable ?

- Faut-il séparer les corps professionnels d'experts comptables et de commissaires aux comptes ? L'OECCA préconise la création d'une profession comptable unique autour d'une organisation professionnelle, à l'instar des exemples anglo-saxons. Quant à la Fédération nationale des commissaires inscrits, elle s'appuie sur les particularités de la mission du commissaire, son rôle d'intérêt général et la diversité des commissaires actuellement en poste pour militer en faveur de la création d'une organisation spécifique.
- Le commissaire doit-il s'immiscer dans la gestion de l'entreprise? Le principe de non immixtion semble être entériné. Le projet de loi s'oriente en effet vers une mission de certification de la régularité et de la sincérité des comptes, et non sur l'appréciation des actes de gestion. Cependant, la révélation des faits délictueux pose problème. N'est-elle pas une atteinte à ce principe et d'une mise en œuvre très délicate pour le commissaire ? Comment travailler en confiance et en collaboration avec les administrateurs tout en conservant ce rôle de délateur ? La Fédération des commissaires milite pour le retrait de cette disposition de la loi de 1935.

Contrairement à la période précédente, la demande de réforme du contrôle des comptes ne vient pas d'une crise ou de scandales financiers retentissants mais d'un contexte économique particulier et propice à la mise en œuvre du contrôle avec une dissociation accrue entre propriétaires et dirigeants des SA. L'Etat doit donc répondre à cette attente des différents acteurs économiques. La loi du 24 juillet 1966 et le décret du 12 août 1969 marquent l'aboutissement de ce processus d'émergence du commissariat aux comptes et, cent ans après la loi de 1867, donne au contrôle légal des comptes son cadre actuel et le sort de la paralysie.

Chapitre 4. Aboutissement, synthèse et ouverture

Un siècle aura donc été nécessaire pour que la pratique d'un contrôle légal des comptes éclairé, indépendant et exercé par des commissaires compétents entre dans les mœurs. La loi du 24 juillet 1966 et son décret d'application du 12 août 1969 donnent au commissariat aux comptes son cadre actuel et entérinent la séparation des organisations professionnelles d'experts comptables et de commissaires aux comptes. En quoi consiste ce nouveau cadre qui correspond à l'aboutissement de ce long processus et fait émerger un véritable organe de contrôle ?

Nous avons mis en évidence des différences majeures entre la mise en œuvre du contrôle légal en France et chez ses voisins européens, en analysant notamment les cas du Royaume-Uni, de l'Allemagne et de la Belgique. Le choix des modalités de contrôle et l'évolution de la pratique de l'audit dépendent de facteurs sociaux, historiques, politiques, économiques mais aussi culturels. Ainsi l'impulsion donnée par l'Etat à la mise en place d'un contrôle légal des comptes, le rôle des actionnaires, le sentiment à l'égard du contrôle des administrateurs, le recours aux marchés financiers, le prestige des organisations professionnelles comptables et le capital social dont disposent les professionnels du chiffre sont autant d'éléments qui impactent la pratique du commissariat aux comptes. Une synthèse de ces différents aspects sera proposée en réponse aux questions posées en introduction.

Enfin, pour approfondir la dimension culturelle dans les modalités de mise en œuvre du contrôle légal des comptes, le paradigme développé par Gray (1988) autour des axes culturels définis par Hofstede (1980) peut s'appliquer et expliquer en partie les divergences existant entre ces quatre pays.

Section 1. 1966-1969 : Une véritable rupture dans la pratique du commissariat aux comptes

L'un des premiers objectifs de la loi de 1966, mis en avant lors des débats parlementaires, est la coordination, la codification des différents textes existants. Ainsi le Garde des Sceaux, Jean Foyer, explique que depuis la loi de 1867, « *les innovations législatives ont été presque innombrables.* »¹ Au Sénat, il précise que « *notre législation est issue de multiples sources résultant de lois d'époques différentes et assez souvent mal coordonnées.* »² Molle, rapporteur de la commission des lois, insiste également sur la diversité des textes. « *Le résultat de cette floraison législative a été de créer un véritable maquis au milieu duquel les praticiens, d'une part, et à plus forte raison les profanes ont beaucoup de peine à se reconnaître.* »³ Le sénateur Dailly conclut : « *d'abord codifier les textes existants : c'était la moindre des choses.* »⁴

Un autre objectif de la loi de 1966 est rappelé par Molle : « *toutefois, sur ce point, nous innovons ; c'est celui de la conformité avec la directive de la Communauté Economique Européenne.* »⁵ Le but est en effet d'uniformiser les législations applicables aux sociétés, notamment en ce qui concerne les formalités de constitution des sociétés et d'en assurer l'incontestabilité.

Enfin, l'un des aspects principaux de la loi de 1966 consiste en la moralisation des pratiques. Selon Pleven, le projet de loi n'a pas pour unique motif de « *rassembler en un texte unique des dispositions éparses* », « *de rajeunir ce qui est archaïque* » ou « *de préparer un rapprochement (...) avec les législations européennes* ». « *Il faut aussi et surtout s'efforcer de prévenir, d'interdire des pratiques dont quiconque est au courant de la vie intérieure des sociétés sait qu'elles engendrent trop souvent des abus, des iniquités et des dilapidations au détriment des obligataires, des actionnaires ou des tiers.* »⁶ Lors des sessions du Sénat, Molle ajoute que « *l'ambition de Monsieur le Garde des Sceaux n'a pas été seulement de codifier,*

¹ Archives Assemblée Nationale. 1^{ère} séance du 1/06/1965, p 1661.

² Archives Sénat. Séance du 14/04/1966, p 116.

³ Archives Sénat. Séance du 14/04/1966, p 117.

⁴ Archives Sénat. Séance du 14/04/1966, p 120.

⁵ Archives Sénat. Séance du 14/04/1966, p 118.

⁶ Archives Assemblée Nationale. 1^{ère} séance du 1/06/1965, p 1664.

*de mettre en ordre, et de mettre à jour, mais également de moraliser, et ce serait déprécier son œuvre que de passer sous silence cette préoccupation, moraliser, c'est-à-dire développer l'information des actionnaires, leur permettre de contrôler plus directement les sociétés dont ils font partie, essayer de les intéresser de façon plus précise et plus profonde à la bonne marche des sociétés. »*¹ Cette moralisation passe, selon le sénateur Dailly, par l'ensemble des mesures concernant le commissariat aux comptes : *« Ce sont d'abord des mesures qui concernent les commissaires aux comptes. C'est une véritable réorganisation de la profession à laquelle nous convie ce texte. Je n'irai pas jusqu'à prononcer le mot « d'ordre », mais il est inscrit en filigrane : nous allons vers un « ordre » des commissaires aux comptes et le texte prévoit un délai de 8 ans pour l'organiser. »*²

Pleven (1970), Garde des Sceaux de 1969 à 1973 et l'un des principaux acteurs de la loi de 1966, explique que *« le législateur de 1966, sous la rubrique contrôle des sociétés anonymes, n'a donc pas simplement cherché à améliorer le fonctionnement du commissariat aux comptes : il a voulu le transformer profondément en en faisant une profession spéciale constituée de spécialistes compétents et indépendants, dotés d'une mission étendue et disposant de moyens de l'exercer. »* Le sénateur Molle explique que *« jusqu'à présent, l'institution des commissaires aux comptes n'a pas donnée les résultats escomptés et qu'on pouvait attendre, ceci parce que leur rôle et leurs responsabilités sont limités ; du fait aussi qu'ils n'ont qu'une vue très imparfaite et très superficielle des affaires commerciales qu'ils sont chargés de contrôler. Le nouveau texte apporte sur ce point de grands changements et il s'oriente vers la création d'une véritable profession de commissaires de sociétés qui aurait ses règles, son organisation professionnelle, cela permettra ainsi de donner à ses ressortissants une autorité qu'ils n'ont pas et qu'il serait souhaitable de leur voir acquérir à l'image de ce qui se passe dans les pays anglo-saxons. »*³

La loi du 24 juillet 1966 modernise le commissariat aux comptes en lui assignant une nouvelle mission : la certification des comptes. Son décret d'application garantit la compétence du commissaire en mettant fin au régime dual (il existe désormais une seule liste d'inscription de commissaires agréés) et en organisant la profession.

¹ Archives Sénat. Séance du 14/04/1966, p 119.

² Archives Sénat. Séance du 14/04/1966, p 120.

³ Archives Sénat. Séance du 14/04/1966, p 119.

§ 1 – La loi du 24 juillet 1966 : la certification des comptes au cœur de la mission du commissaire

Avec la loi de 1966, « *l'obligation de secret professionnel est conservé, l'indépendance est renforcée, l'accès à la profession est conditionné par la réussite à des examens professionnels de haut niveau, l'objet de la mission du commissaire aux comptes est précisé.* » (Mikol, 1993) Selon Degos (2002), cette loi marque le point de départ du développement de l'audit en France.

Il est incontestable que la loi de 1966 marque une véritable rupture dans la pratique du contrôle des comptes. La loi est elle-même d'une grande ampleur. Le projet déposé à l'Assemblée Nationale le 23 juin 1964 comprenait en effet 450 articles et il aura fallu une année complète à la commission Le Douarec pour l'examiner, la discussion générale du texte étant à l'ordre du jour de la séance du 1^{er} juin 1965 de l'Assemblée Nationale. Foyer, alors Garde des Sceaux, se réjouit lors de cette séance de l'accélération des travaux parlementaires. Il se félicite « *que la commission ait mis une année de moins pour examiner un texte dont l'ampleur est autrement considérable – qu'on me permette de le dire – que celle de la loi de 1867.* »¹ Il rappelle que la loi de 1867 était restée deux ans dans les mains de la commission. L'importance accordée au contrôle des comptes se traduit par le poids de cette notion dans le texte même. Ainsi, 1/6^{ème} du texte définitif lui est dédié, ce qui représente 50 articles sur 310 (Du Pontavice, 1967). Le sommaire de la loi de 1966 est également édifiant quant à l'importance que revêt désormais le contrôle des comptes. L'une des dix sections du chapitre relatif aux sociétés par actions et l'une des neuf sections du chapitre relatif aux infractions concernant les sociétés par actions lui sont consacrées.

La loi de 1966 institue une mission permanente de certification des comptes, et renforce l'indépendance et la compétence du commissaire. Sa promulgation suscite commentaires et critiques.

¹ Archives Assemblée Nationale. 1^{ère} séance du 1/06/1965, p 1661.

A – Une mission permanente de certification des comptes et des moyens d'investigation accrus

La mission principale du commissaire aux comptes est désormais la certification de la régularité et de la sincérité des comptes mais la loi de 1966 lui attribue de nouvelles missions annexes.

1. La certification des comptes annuels

La loi du 24 juillet 1966 maintient l'obligation pour les SA de recourir à un ou plusieurs commissaires aux comptes et ouvre la possibilité de nommer une personne morale en tant que commissaire. Selon l'article 218, *« le contrôle est exercé, dans chaque société anonyme, par un ou plusieurs commissaires aux comptes. Les fonctions de commissaires aux comptes sont exercées par des personnes physiques ou des sociétés constituées entre elles sous forme de sociétés civiles professionnelles. »* La loi confirme le caractère permanent de la mission, rétabli par le décret-loi du 8 août 1935, la définit de manière précise et élargit les pouvoirs d'investigation du commissaire. L'article 228 précise en effet que *« les commissaires aux comptes certifient la régularité et la sincérité de l'inventaire, du compte d'exploitation générale, du compte de pertes et profits et du bilan. A cet effet, ils ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les livres et les valeurs de la société et de contrôler la régularité et la sincérité des comptes sociaux. Ils vérifient également la sincérité des informations données dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes de la société. »* Le principe de non immixtion dans la gestion est maintenant mentionné de façon explicite. La certification remplace désormais le mandat de vérification des livres et de contrôle de la régularité et de la sincérité des inventaires institué par le décret de 1935. Comme la définit Vidal (1983), la régularité est la conformité aux lois en général et aux règles de la technique comptable en particulier. Cependant, le commissaire ne doit pas se contenter du contrôle de cette régularité formelle. Le but de l'information est, dans les SA, de faire partager la connaissance des termes du risque social, risque engagé par les organes sociaux qui définissent la politique de la société, son activité économique et, par conséquent, les termes du risque financier sur lequel s'engagent la SA ainsi que chacun des actionnaires. La stricte application des règles ne suffit donc pas à la régularité intellectuelle. Le commissaire doit analyser les finalités de

l'information demandée afin que l'actionnaire ait une perception correcte et significative de l'ensemble des éléments qui déterminent le risque social. Vidal (1983) poursuit son analyse en expliquant que la notion de sincérité revêt quant à elle diverses significations. La conception la plus ancienne est celle du début du XX^e pour laquelle les comptes sincères seraient arrêtés par des personnes honnêtes. La sincérité qualifie ici non pas la nature même des comptes mais la qualité de leurs auteurs. La seconde conception semble plus objective : la sincérité découle d'une évaluation correcte des valeurs comptables ainsi que d'une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations de la part des dirigeants. On recherche ici la sincérité des comptes et non celle de leurs auteurs.

Le terme « certification » implique une responsabilisation plus forte du commissaire, son engagement. Il n'est plus un simple mandataire mais un véritable organe de contrôle, doté d'une mission d'intérêt général qui dépasse la simple délégation de pouvoirs accordée par les actionnaires. La Commission des Opérations de Bourse¹ (1971) estime que la certification de la régularité et de la sincérité des comptes doit être l'aboutissement d'une vérification comptable approfondie. L'emploi du mot « certifier » traduit pour la commission « *la volonté du législateur de donner à l'appréciation portée par le commissaire une plus grande force et d'engager davantage sa responsabilité, mais ne vise pas à lui imposer une formule stéréotypée.* »² Du Pontavice (1967) explique que la certification correspond à « *un engagement solennel et personnel* » et qu'elle « *entraîne à la charge du commissaire une redoutable responsabilité et donc un travail accru.* » Le commissaire est « *le gardien du droit* » : il n'a pas à s'immiscer dans la gestion ni à apprécier l'opportunité des mesures de gestion mais il contrôle la régularité et la légalité de la gestion. Le bureau de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Paris³ voit la certification comme une toute nouvelle mission du commissaire, qui doit partir des éléments soumis à son contrôle : le bilan, le compte d'exploitation et le compte de pertes et profits, et remonter aux

¹ La Commission des Opérations de Bourse est fondée le 28 septembre 1967, à l'image de la *Securities and Exchange Commission* américaine. Sa mission est de veiller à la protection de l'épargne investie en valeurs mobilières ou tout autre placement donnant lieu à l'appel public à l'épargne, à l'information des investisseurs et au bon fonctionnement des marchés des valeurs mobilières. Au sein de la COB, il existe un service des affaires comptables chargé de travailler à la résolution de tous les problèmes qui touchent à la réglementation comptable et aux relations avec les commissaires aux comptes. Lorsqu'une société faisant appel à l'épargne publique nomme un commissaire aux comptes, elle doit en informer la COB, qui peut alors émettre des réserves (Foos, 2001).

² *Bulletin du Conseil national des commissaires aux comptes*, n°2, juin 1971, p 58. Selon l'article 59 du décret du 12 août 1969, le conseil national est chargé de l'administration de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes et de la gestion de ses biens.

³ *Revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Paris*, août-décembre 1966, pp. 178-180.

sources, c'est-à-dire aux écritures d'origine et aux pièces justificatives qui doivent les appuyer, et ce en passant par les divers documents comptables. Il s'agit de remonter du général au particulier, de la synthèse à l'analyse. Pour le bureau parisien, il est difficile d'établir des règles de contrôle car il existe une grande variété d'entreprises et il n'est pas possible d'enfermer le commissaire aux comptes dans des règles rigides. Néanmoins, il lui paraît indispensable que s'établisse une doctrine française de contrôle des comptes comprenant des règles élémentaires pour chaque poste du bilan. Laissons M. Garcin, président du conseil supérieur de l'OECCA conclure : *« la certification, c'est quand même autre chose que de signaler les irrégularités et de laisser à l'assemblée le soin de statuer ; le commissaire devra donner un avis, et cet avis engagera sa propre responsabilité »*.¹

Pour exercer sa mission, le commissaire dispose de moyens d'investigation étendus. Comme le rappelle le sénateur Dailly, *« les commissaires aux comptes sont en outre dotés de pouvoirs supplémentaires puisque, aussi bien non seulement, ils vont avoir le droit d'exiger la communication d'un plus grand nombre de documents, mais ils vont aussi pouvoir enquêter auprès des tiers ou des autres personnes morales, des autres sociétés, qui, à un moment quelconque, ont accompli des missions pour le compte de la société qu'ils contrôlent. »*² L'article 229 stipule qu' *« à toute époque de l'année, les commissaires aux comptes, ensemble ou séparément, opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns et peuvent se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux. Pour l'accomplissement de leurs contrôles, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix qu'ils font connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que les commissaires. Les investigations prévues au présent article peuvent être faites tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales au sens de l'article 354. Les commissaires aux comptes peuvent également recueillir toutes informations utiles à l'exercice de leur mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société. Toutefois, ce droit d'information ne peut s'étendre à la communication des pièces, contrats et documents quelconques détenus par des tiers, à moins qu'ils n'y soient autorisés*

¹ Revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Paris, janvier-juillet 1968, Compte rendu d'une table ronde organisée au siège de la compagnie sur la certification des bilans (art. 228 de la loi de 1966).

² Archives Sénat. Séance du 14/04/1966, p 120.

par une décision de justice. Le secret professionnel ne peut être opposé aux commissaires aux comptes, sauf par les auxiliaires de justice. » La levée du secret professionnel à l'encontre des commissaires est une innovation significative de la loi de 1966. Face à l'opposition du gouvernement qui craint *«les protestations indignées d'un grand nombre, voire de la totalité des avocats, qui objecteraient, non sans raison, qu'ils sont en droit d'opposer le secret professionnel aux investigations d'un juge d'instruction, mais qu'ils ne le seraient plus s'agissant d'un commissaire aux comptes »*¹, Pleven y voit une avancée significative et défend cette disposition en ces termes : *« Je prends le cas d'un commissaire aux comptes qui se voit présenter le bilan d'une société, au vu duquel il apparaît que la société est créditrice d'une somme importante chez un tiers, ce dernier pouvant être banquier ou agent de change. Ce commissaire aux comptes n'a-t-il pas le devoir de vérifier l'exactitude du bilan en se déplaçant ou en demandant au débiteur un compte rendu ? Il n'est point de contrôle sérieux pour un commissaire aux comptes sans la possibilité d'effectuer des vérifications chez un tiers. Il en est d'ailleurs ainsi dans toutes les législations étrangères. »* Les pouvoirs d'investigation du contrôleur sont larges et s'étendent dorénavant aux filiales de l'entreprise contrôlée ainsi qu'à tous les tiers ayant réalisé des opérations avec elle. De plus, l'article 458 institue un délit d'entrave à l'encontre de toute personne au service de la société ayant refusé de communiquer au commissaire les informations demandées. *« Seront punis d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 2000 Frs à 100000 Frs ou de l'une de ces deux peines seulement, le président, les administrateurs, les directeurs généraux ou toute personne au service de la société qui auront, sciemment, mis obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes ou qui leur auront refusé la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission, et notamment de tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès verbaux. »* L'accès du commissaire à l'information est donc garanti par ces nouvelles dispositions. Outre les moyens matériels, les moyens « humains » du commissaire sont également accrus. Il peut se faire assister dans sa mission par des experts ou se faire représenter par des collaborateurs qui ont les mêmes droits d'investigation. Il est possible de constituer des sociétés de commissaires aux comptes en respectant des critères garantissant l'exercice compétent et indépendant de la fonction². Enfin,

¹ Archives Assemblée Nationale. 2^{ème} séance du 8/06/1965, discussion de l'article 177, p 1897.

² Le capital social de toutes sociétés de commissaires aux comptes doit être détenu, directement ou indirectement, aux trois quarts par des personnes physiques, commissaires aux comptes. Un commissaire aux comptes ne peut exercer dans plus d'une société (cf. art. 7, 128 et 160 du décret du 12 août 1969).

dans les SA dont le capital est supérieur à 5 millions de Frs, les actionnaires doivent nommer au moins deux commissaires aux comptes.¹

Le délai de communication aux commissaires des documents comptables de clôture reste quasiment inchangé : l'on passe de 40 jours avant l'assemblée à 45 jours. La mission étant permanente, le commissaire a loisir de préparer son intervention finale par des contrôles réguliers tout au long de l'année. L'article 243 du décret du 23 mars 1967 dispose certes que *« l'inventaire, le compte d'exploitation générale, le compte de pertes et profits et le bilan sont tenus, au siège social, à la disposition des commissaires aux comptes, 45 jours au moins avant la réunion de l'assemblée des associés ou des actionnaires appelée à statuer sur les comptes de l'exercice. Le rapport sur les opérations de l'exercice et la situation de la société est tenu à leur disposition 20 jours au moins avant ladite réunion. Les documents visés aux alinéas précédents sont délivrés, en copie, aux commissaires aux comptes qui en font la demande. »* Néanmoins, si ces documents annuels sont tenus à disposition du commissaire 45 jours avant l'assemblée générale, ce dernier peut préparer leur contrôle par une vérification des livres comptables, des procédures d'enregistrement à toute époque de l'année. Le caractère permanent de la mission vient du fait que les commissaires peuvent à tout moment se faire communiquer et analyser tous documents qu'ils jugeraient importants pour formuler une opinion sur les comptes annuels de l'entreprise.

Son champ d'action est en outre étendu (Du Pontavice, 1967). Il intervient dans toutes les SA, les SCA et les SARL dont le capital excède 300 000 Frs.² Son nom est mentionné sur différents documents : l'avis de constitution de la société publié au Journal Officiel, le registre du commerce et en annexe aux statuts de la société. Cette publicité témoigne de l'importance que revêt désormais cet organe de contrôle.

¹ Selon l'article 186 du décret n°67-236 du 23 mars 1967, *« les sociétés par actions ne faisant pas publiquement appel à l'épargne sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes lorsque leur capital excède 5 millions de Frs. »*

² Selon l'article 43 du décret n°67-236 du 23 mars 1967, *« les SARL sont tenues de désigner au moins un commissaire aux comptes lorsque le capital social excède 300 000 Frs. »*

2. Les missions annexes

La loi de 1966 assigne de nouvelles missions aux commissaires aux comptes. Le dernier alinéa de l'article 228 stipule que « *les commissaires aux comptes s'assurent que l'égalité a été respectée entre les actionnaires.* » Ce point était absent de la législation de 1935. Le rôle du commissaire consiste donc à s'assurer de la stabilité de la vie juridique ordinaire de la SA et à vérifier que les éléments extérieurs à cette stabilité, les événements juridiques extraordinaires, respectent l'équilibre initial du cadre juridique du risque, en considération duquel les actionnaires s'étaient engagés (Vidal, 1983). Veiller au respect de l'égalité entre actionnaires revient à contrôler l'exécution des conditions du pacte social, ou encore, veiller à l'absence d'abus de majorité.

Les commissaires ont par ailleurs un devoir d'information à l'égard des administrateurs. Selon l'article 230, ils « *portent à la connaissance du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance, selon le cas :*

1. *les contrôles et vérifications auxquels ils ont procédé et les différents sondages auxquels ils se sont livrés ;*
2. *les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications leur paraissent devoir être apportées, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents ;*
3. *les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient découvertes ;*
4. *les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du précédent exercice. »*

Pour cela, ils sont systématiquement convoqués à la réunion du conseil d'administration ou du directoire qui arrête les comptes, ainsi qu'à toutes les assemblées d'actionnaires (art. 231). Le rapport du commissaire tombe ainsi rarement comme un couperet. Il peut proposer au conseil d'améliorer ses comptes. Selon Vidal (1983), une enquête réalisée en 1979 par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes auprès de 1264 sociétés faisant appel à l'épargne publique (sur un total d'environ 3000 à cette époque) fait apparaître qu'auprès de 250 sociétés, le commissaire aux comptes a suggéré et obtenu des dirigeants l'amélioration du mode de présentation des comptes (118 cas), des méthodes d'évaluation (73 cas) et de l'organisation comptable (70 cas). Au total, une société sur cinq a eu l'occasion d'améliorer ses comptes sur l'initiative du commissaire aux comptes. Le jour de l'assemblée générale, ces « irrégularités » corrigées ne sont plus des irrégularités.

Le devoir d'information incombe également aux commissaires vis-à-vis des actionnaires :

- leur rapport doit être communiqué aux actionnaires qui le souhaitent dans des conditions et délais déterminés par décret (art. 168, al.3).
- les commissaires doivent certifier exact le montant des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées et cette certification doit être mise à la disposition des actionnaires (art. 168, al.4). Il s'agit ici d'une nouvelle intervention du commissaire.
- « *les commissaires signalent, à la prochaine assemblée générale, les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission* ». (art.233, al. 1). Trial, le président de la Fédération des associations de commissaires inscrits, commente cet article en examinant les rapports liant l'administration fiscale et le commissaire.¹ Deux attitudes peuvent être envisagées : le commissaire peut se faire le collaborateur étroit de l'administration fiscale, se faisant chasseur d'irrégularités et d'inexactitudes dans un but répréhensif ; il peut, au contraire, contrôler en toute indépendance, recherchant les irrégularités et les erreurs pour les faire réparer. Cette seconde optique est pour le président Trial la meilleure, permettant le succès de la réforme en cours.

En outre, les commissaires sont toujours chargés de rédiger un rapport spécial sur les conventions autorisées. Selon l'article 103, « *le président du conseil d'administration donne avis aux commissaires aux comptes de toutes les conventions autorisées² et soumet celles-ci à l'approbation de l'assemblée générale. Les commissaires aux comptes présentent, sur ces conventions, un rapport spécial à l'assemblée, qui statue sur ce rapport.* » Le commissaire doit, tout comme le précisait le décret de 1935, révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance, sans que sa propre responsabilité puisse être engagée par cette révélation (art. 233). Il émet également des rapports ayant trait à des décisions (ou opérations) particulières comme la suppression du droit préférentiel de souscription, l'émission d'obligations convertibles en actions... Il peut exercer d'autres fonctions que celle

¹ *Revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Paris*, janvier-juillet 1968, Compte rendu d'une table ronde organisée au siège de la compagnie sur la certification des bilans (art. 228 de la loi de 1966).

² Cf. art. 101 : « *Toute convention intervenant entre une société et l'un de ses administrateurs ou directeurs généraux doit être soumise à l'autorisation préalable du conseil d'administration. Il en est de même des conventions auxquelles un administrateur ou directeur général est indirectement intéressé ou dans lesquelles il traite avec la société par personne interposée. Sont également soumises à autorisation préalable les conventions intervenant entre une société et une entreprise, si l'un des administrateurs ou directeurs généraux de la société est propriétaire, associé indéfiniment responsable, gérant, administrateur, directeur général ou membre du directoire ou du conseil de surveillance de l'entreprise.* »

de commissaire : contrôleur de la liquidation, commissaire aux apports, expert chargé d'évaluer le prix de rachat ou le taux de conversion en actions des parts de fondateurs.

Selon le rapport du congrès de l'IFEC¹ d'octobre 1968 sur le thème « *les commissaires aux comptes devant la nouvelle législation des sociétés commerciales* », la loi de 1966 met l'accent sur le caractère permanent de la mission du commissaire aux comptes. Si ce dernier veut accomplir tous les travaux qu'implique l'application de la loi, il devra sans doute étaler ses interventions tout au long de l'année et procéder à des contrôles réguliers relatifs, notamment, aux comptes de tiers. De plus, l'obligation imposée aux sociétés d'avertir le commissaire aux comptes des conventions autorisées passées avec les administrateurs, directement ou indirectement, renforce ce caractère continu des relations entre le commissaire et l'entreprise auditée. Toujours selon ce rapport, le fait également de devoir convoquer le commissaire à chaque assemblée générale tisse un lien constant entre la société et son contrôleur. La permanence de la mission est également mise en avant par Gagne, conseiller à la chambre criminelle de la Cour de cassation, qui voit le commissaire comme le « *défenseur des actionnaires, garant de l'honnêteté des dirigeants dans la gestion de la société* »². Le métier des commissaires s'est radicalement transformé. « *Il ne suffit pas que le commissaire jette un coup d'œil au bilan en fin d'année mais il devra suivre les comptes tout au long de l'année.* »

La COB (1971) partage ce point de vue, le commissaire devant non seulement vérifier la régularité et la sincérité des comptes annuels mais aussi celles des informations comptables et financières transmises aux actionnaires en cours d'année : chiffre d'affaires trimestriel, situation provisoire du bilan, comptes de groupe... Il ne peut donc plus s'agir d'une mission ponctuelle.

¹ Institut Français des Experts Comptables.

² *Revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Paris*, janvier-juillet 1968, Compte rendu d'une table ronde organisée au siège de la compagnie sur la certification des bilans (art. 228 de la loi de 1966).

B – Le renforcement de l'indépendance du commissaire

La loi du 24 juillet 1966 renforce l'indépendance du commissaire aux comptes en reprenant et complétant, dans l'article 220, les incompatibilités à l'exercice de cette fonction mentionnées dans le décret-loi du 8 août 1935 : « *Ne peuvent être commissaires aux comptes d'une société déterminée :*

1. *les fondateurs, apporteurs en nature, bénéficiaires d'avantages particuliers, administrateurs ou, le cas échéant, membres du directoire ou du conseil de surveillance de la société ou de ses filiales telles qu'elles sont définies à l'article 354 ;*
2. *les parents ou alliés, jusqu'au 4^{ème} degré inclusivement, des personnes visées au 1) ;*
3. *les administrateurs, les membres du directoire ou du conseil de surveillance, les conjoints des administrateurs ainsi que, le cas échéant, des membres du directoire ou du conseil de surveillance des sociétés possédant le 10^{ème} du capital de la société ou dont celle-ci possède le 10^{ème} du capital ;*
4. *les personnes et les conjoints des personnes qui reçoivent de celles visées au 1), de la société ou de toute société visée au 3), un salaire ou une rémunération quelconque à raison de fonctions autres que celles de commissaires aux comptes ;*
5. *les sociétés de commissaires dont l'un des associés se trouve dans une des situations prévues aux alinéas précédents. »*

Les incompatibilités sont donc élargies aux fondateurs, aux bénéficiaires d'avantages particuliers et aux membres du directoire ou du conseil de surveillance de la société ou percevant à ce titre une rémunération d'une entreprise liée.

Tout comme en 1935, la loi impose des incompatibilités *a posteriori*. « *Les commissaires aux comptes ne peuvent être nommés administrateurs, directeurs généraux ou membres du directoire des sociétés qu'ils contrôlent, moins de 5 années après la cessation de leurs fonctions. La même interdiction est applicable aux associés d'une société de commissaires aux comptes. Pendant le même délai, ils ne peuvent exercer les mêmes fonctions dans les sociétés possédant 10% du capital de la société contrôlée par eux ou dont celle-ci possède 10% du capital lors de la cessation des fonctions du commissaire* » (art. 221).

La durée du mandat du commissaire est de 6 ans (art. 224). L'assemblée générale des actionnaires ne peut le révoquer qu'en cas de faute ou d'empêchement (art. 227). La seule manière de récuser un ou plusieurs commissaires aux comptes est l'action en justice. *« Un ou plusieurs actionnaires représentant au moins le dixième du capital social peuvent, en justice, dans le délai et les conditions fixées par décret, récuser un ou plusieurs commissaires aux comptes désignés par l'assemblée générale et demander la désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes qui exerceront leurs fonctions en lieu et place. S'il est fait droit à la demande, les commissaires aux comptes ainsi désignés ne pourront être révoqués avant l'expiration normale de leurs fonctions, que par décision de justice. »* Cette mesure vise à protéger les actionnaires minoritaires. En pratique, Foos (2001) recense peu d'actions en récusation et explique ce phénomène par le manque de participation des actionnaires à la vie de la société, compte tenu certainement du caractère familial et de la taille modeste de beaucoup de SA dans le paysage économique français.

Si la loi renforce l'indépendance du commissaire, elle définit également sa responsabilité à la fois civile, pénale et disciplinaire. La responsabilité civile du commissaire est décrite par l'article 234 : *« les commissaires aux comptes sont responsables, tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions. Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire, selon le cas, sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale. »* Pour caractériser la faute de ce professionnel, trois éléments sont donc indispensables : la faute, le préjudice à l'encontre d'un tiers, et le lien de causalité entre la faute et le préjudice.

Sa responsabilité pénale peut être invoquée pour les motifs suivants :

- Infractions aux règles d'incompatibilités. Cette infraction existait déjà dans le décret-loi de 1935 et est reprise par l'article 456 de la loi de 1966¹.
- Non respect du secret professionnel. L'article 457 rappelle que l'article 378 du Code Pénal² est applicable aux commissaires aux comptes.

¹ Article 456 de la loi du 24 juillet 1966 : *« sera punie d'un emprisonnement de 2 mois à 6 mois et d'une amende de 2000 F à 40000 F ou de l'une de ces deux peines seulement, toute personne qui, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaire aux comptes, aura, sciemment, accepté, exercé ou conservé les fonctions de commissaire aux comptes, nonobstant les incompatibilités légales. »*

² Article 378 du Code Pénal : *« Les médecins... et toutes autres personnes dépositaires par état ou profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où la loi les oblige à se porter dénonciateurs, auront révélé ces secrets, seront punis d'un emprisonnement d'un mois à six mois et d'une amende de 100 à 500 F. »*

- Informations mensongères sur la situation de la société (art. 457-1¹). Deux éléments constituent l'infraction : le fait de donner ou confirmer des informations et le caractère mensonger de ces dernières.
- Non révélation des faits délictueux au procureur de la République (art. 457-2)². Cette infraction, déjà existante en 1935, a pour objectif d'éviter tout contrôle de complaisance. Quatre éléments sont nécessaires pour constituer l'infraction : l'existence de faits délictueux, la connaissance de ces faits par le commissaire aux comptes, l'abstention de les révéler, et la mauvaise foi.

Le Bellegou, rapporteur de la commission des lois du Sénat, souligne que *« l'immense majorité des dirigeants de sociétés sont des gens honnêtes, qui n'auront rien à redouter de la loi et qui, en cas d'erreurs, pourront invoquer leur bonne foi. En revanche, la loi nouvelle permettra d'atteindre cette catégorie d'individus douteux qui, profitant de la complexité des textes, ont fait de l'exploitation du peuple et de l'épargnant leur spécialité. Désormais, présidents, administrateurs, gérants de sociétés et leur commissaire aux comptes seront placés en face des responsabilités qui sont les leurs. »* Il précise que le mot « sciemment » a été délibérément maintenu dans de nombreux articles pour attirer l'attention sur le fait qu'« *il ne suffit pas de rapporter la preuve de la matérialité des infractions mais encore la preuve de la duplicité de celui qui a commis l'infraction.* »³

Le droit disciplinaire correspond enfin au « *véritable contrôle qualité de la profession* » (Foos, 2001). Le décret d'application de la loi de 1966 fixera les différentes peines et la charge du contrôle disciplinaire reviendra aux autorités professionnelles, qui seront, elles aussi, définies par le décret.

¹ Article 457-1 de la loi du 24 juillet 1966 : « sera punie d'un emprisonnement d'un an à 5 ans et d'une amende de 2000 F à 100000 F ou de l'une de ces deux peines seulement, toute personne qui, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaire aux comptes, aura, sciemment, donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société ... »

² Article 457-2 de la loi du 24 juillet 1966 : « ... ou qui n'aura pas révélé au procureur de la République les faits délictueux dont il aura eu connaissance. »

³ Archives Sénat. Séance du 14/04/1966, p 125.

C – Une compétence garantie par une liste unique de commissaire agréé

La loi de 1966 met fin au régime dual instauré par le décret de 1935 avec des commissaires inscrits sur une liste et des commissaires non inscrits. Il n'existe plus de distinction entre commissaires « ordinaires » et commissaires agréés (Foos, 2001). Selon l'article 219, « *nul ne peut exercer les fonctions de commissaires aux comptes s'il n'est préalablement inscrit sur une liste établie à cet effet. Un règlement d'administration publique fixe l'organisation de la profession de commissaire aux comptes.*

Il détermine notamment :

1. *le mode d'établissement et de révision de la liste ;*
2. *les conditions d'inscription sur la liste ;*
3. *le régime disciplinaire ;*
4. *les conditions dans lesquelles les commissaires aux comptes sont groupés dans des organismes professionnels. »*

Pleven (1970) met en évidence le renforcement de la compétence du commissaire aux comptes : « *la compétence du commissaire aux comptes découle du fait qu'il sera, comme le précise l'article 219, obligatoirement choisi sur une liste qui, selon les modalités fixées par le décret du 12 août 1969, ne comprendra que des professionnels hautement qualifiés en matière comptable et juridique.* » Feuillet, président de l'IFEC, souligne que toutes les questions examinées lors du congrès de Rouen de l'Institut (1968) ont laissé apparaître l'importance des qualités techniques du commissaire aux comptes et notamment sa triple formation comptable, juridique et économique :

- formation comptable indispensable pour l'examen des comptes, en comprendre le moindre détail notamment dans les écritures de fin d'exercice où il existe des risques d'irrégularités ;
- formation juridique car la comptabilité des sociétés n'est que l'application des règles du droit commercial qui les gouverne et que la formulation de réserves dans le rapport général et leur lien avec des faits matériels impliquent des connaissances approfondies en droit commercial, en droit fiscal et en droit pénal des affaires ;
- formation économique pour analyser le cycle productif des entreprises en vue de déterminer les opérations courantes et les conditions normales de certaines conventions passées avec les administrateurs.

La définition du cursus de formation du commissaire aux comptes ainsi que l'organisation de la profession sont renvoyées à un décret d'application qui ne verra le jour que trois années plus tard.

D – Commentaires et critiques

Les commentaires qui ont suivi la promulgation de la loi de 1966 sont souvent élogieux. Ainsi la Commission des Opérations de Bourse, dans son 3^{ème} rapport publié en 1971, souligne que *« le perfectionnement de la réglementation comptable et la généralisation des comptes de groupe marqueraient un progrès insuffisant au regard de l'information, si le contrôle des commissaires aux comptes ne garantissait pas aux utilisateurs la régularité et la sincérité des documents comptables établis par les sociétés. L'application effective de la réforme du commissariat aux comptes décidée par le législateur en 1966 et complétée en 1969 par le règlement d'administration publique relatif à l'organisation et au statut de cette profession est par conséquent un élément très important pour la réussite de la politique tendant à encourager l'épargne à s'investir en valeurs mobilières. »*

Cette loi est une importante réforme mais non une révolution. Selon Foyer, Garde des Sceaux lors sa discussion, *« le texte qui vous est soumis demeure un texte réformiste mais non révolutionnaire et qui, pour l'ensemble, reste dans le cadre traditionnel du droit des sociétés. »*¹ Ce point est repris par Molle au Sénat : ce nouveau texte *« n'apporte pas de modifications révolutionnaires sur les principes de notre droit ancien »*.² Le Douarec parle de « refonte » et explique que le texte *« ne constitue certainement pas une révolution »*. Néanmoins il estime ce texte intéressant notamment parce qu' *« il prévoit un véritable commissariat aux comptes qui, seul, peut donner les garanties nécessaires aux actionnaires et aux associés. »* La critique majeure des parlementaires provient du renvoi dans le corps de la loi à de nombreux décrets d'application. Molle rappelle que le projet initial de la commission Pleven *« avait le grand avantage d'établir un code complet des sociétés. »* Il *« supprimait la nécessité des décrets d'application et contenait, dans son corps même, toutes les dispositions qui, normalement, relèvent du pouvoir réglementaire, ceci à seule fin de rendre sa consultation et son application plus faciles. Monsieur le Garde des Sceaux a voulu revenir à*

¹ Archives Assemblée Nationale. 1^{ère} séance du 1/06/1965, p 1662.

² Archives Sénat. Séance du 14/04/1966, p 117.

*l'orthodoxie et expurger ce texte de toutes les dispositions qui doivent être prises par décret. »*¹

Par ailleurs, la mise en pratique des dispositions législatives n'est pas immédiate et l'esprit d'indépendance doit être prépondérant pour l'exercice du commissariat aux comptes. Ainsi la COB (1971) rapporte qu' *« à la suite des différentes actions menées en 1970 par les services de la commission, il apparaît que la réforme du commissariat aux comptes n'a encore reçu qu'une application très partielle. Même dans les sociétés cotées, les commissaires qui procèdent à des vérifications approfondies, conformes aux recommandations du XXV^e congrès des experts comptables, représentent une fraction très minoritaire de la profession et ils éprouvent, assez souvent, de grandes difficultés pour obtenir des honoraires rémunérant équitablement les prestations fournies. »* Le défaut le plus grave semble être le manque d'indépendance des commissaires à l'égard des dirigeants des sociétés. *« En effet, lorsque les contrôles effectués révèlent des irrégularités, telles que, par exemple, l'omission des provisions pour dépréciation ou des prélèvements sur les réserves effectuées par le conseil d'administration en vue de compenser une diminution des bénéfices, force est de constater que souvent les commissaires n'osent pas faire état de ces faits dans les rapports qu'ils présentent aux actionnaires. »*

Une autre critique soulevée par le bureau de la compagnie parisienne des commissaires agréés² porte sur le délai d'examen du bilan, des comptes de pertes et profits et d'exploitation générale. L'article 157 de la loi de 1966 stipule que *« l'assemblée générale ordinaire annuelle doit être réunie dans les 6 mois de clôture de l'exercice. A cette assemblée, le conseil d'administration, après lecture de son rapport, présente le compte d'exploitation générale, le compte de pertes et profits et le bilan. Quant aux commissaires aux comptes, ils relatent dans leur rapport l'accomplissement de la mission qui leur est dévolue par l'article 228. En conséquence, les commissaires doivent notamment certifier la régularité et la sincérité du bilan. »* Le délai fiscal d'arrêté des comptes est fixé au 15 avril. Si le commissaire n'est pas encore intervenu sur la présentation des comptes, il a pu effectuer des sondages et des vérifications au cours de l'année. Lorsqu'il intervient pour l'établissement du bilan, s'ensuivent des discussions sur les provisions pratiquées, la constitution de réserves, qui

¹ Archives Sénat. Séance du 14/04/1966, p 117.

² *Revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Paris*, août-décembre 1966, pp. 178-180.

nécessitent parfois la présence d'experts. Or, lorsque la date de l'assemblée générale est fixée au 1^{er} juin, le texte des résolutions relatives au résultat et à son affectation, qui doit avoir reçu l'approbation du commissaire, doit être publié 30 jours avant, soit le 30 avril. Cela revient à constater que les commissaires, le 30 avril, doivent avoir donné leur accord sur les comptes qui leur ont été communiqués seulement 15 jours auparavant, le 15 avril. Ils disposent de 15 jours pour faire les redressements, apporter les corrections nécessaires, participer à la réunion du conseil d'administration qui arrête les comptes et, le cas échéant, solliciter l'avis d'experts. Le bureau de Paris considère que ce travail est impossible à réaliser sérieusement. Si la société tient son assemblée générale le 30 juin, le délai est également trop court. Les résolutions doivent être arrêtées pour le 30 mai, ce qui laisse un mois de plus pour le commissaire. Mais le mois de mai se compose de seulement 17 à 19 jours ouvrables. Le bureau parisien souhaite que l'article 157 soit modifié et que le délai de tenue de l'assemblée générale ordinaire soit allongé de trois mois ou bien que la date de cette assemblée ne soit pas expressément mentionnée.

En outre, pour certains parlementaires, la loi de 1966 souffre de graves inadaptations en matière de conditions d'exercice en société de la mission de commissaires aux comptes, d'intervention des organismes légaux des commissaires dans la préparation du code des devoirs et intérêts professionnels, d'incompatibilités et interdictions et enfin de groupes de sociétés. Dans leur projet de loi¹ de 1974, Lauriol, Le Douarec et Neuwirth² constatent que la loi du 24 juillet 1966 constitue « *une profonde réforme du commissariat aux comptes* » mais souhaitent renforcer les critères d'indépendance. Il est en effet possible de faire assurer la mission de commissariat aux comptes par le salarié d'une sous filiale de l'entreprise contrôlée. L'incompatibilité à l'exercice du commissariat aux comptes ne concerne en effet que les personnes recevant un salaire de sociétés possédant la 10^{ème} du capital de la société contrôlée ou bien dont celle-ci possède le 10^{ème} du capital. Les sous filiales ne sont pas concernées. Par ailleurs, lorsqu'un groupe de sociétés professionnelles propose à ses clients des services d'organisation, de conseils ou de comptabilité et que le commissaire aux comptes est une filiale de la société prestataire de services, comment peut-il alors critiquer les décisions prises par sa société mère ? Les députés proposent de poser le principe que les

¹ Proposition de loi tendant à modifier la loi n°66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales en vue de parfaire l'indépendance de l'exercice du commissariat aux comptes, n°965, 2^{nde} session ordinaire de 1973-1974 de l'Assemblée Nationale, annexe au procès verbal de la séance du 20 mai 1974. Ce projet de loi ne sera pas adopté.

² Ces trois députés sont membres du Rassemblement Pour la République, parti politique français de droite, se revendiquant du gaullisme.

fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ainsi qu'avec tout acte de commerce ou d'intermédiaire autre que ceux que peut comporter l'exercice de la profession ou la souscription et l'acceptation d'un effet de commerce. Ils souhaitent interdire le cumul des fonctions de commissaire aux comptes avec tout emploi salarié. Ils veulent également qu'un salarié d'un groupe ne puisse être nommé commissaire aux comptes d'une autre société affiliée à ce groupe. Ils veulent enfin que ne soit pas permis pour un administrateur dans un délai de 5 ans de devenir commissaire aux comptes d'une société du groupe.

La conclusion revient à la Fédération des commissaires inscrits dont le comité directeur affirme en 1966 que *« le succès de la réforme du contrôle des sociétés commerciales va dépendre des mesures que les rédacteurs du décret vont prendre pour organiser notre profession et aussi pour régler le problème des honoraires. »*¹

§ 2 – Le décret du 12 août 1969 : la liste des commissaires aux comptes et l'organisation professionnelle

Trois années s'écoulent entre la loi de 1966 et le décret de 1969, qui précise l'organisation de la profession de commissaire aux comptes et détermine les conditions d'admission sur la liste de commissaires agréés.

A – Dans l'attente du décret d'application, des échanges permanents entre la Chancellerie et la Fédération des commissaires inscrits

Il faut en effet patienter pour que soit promulgué, le 12 août 1969, le décret d'application de la loi de 1966. Le comité directeur de la Fédération estime que *« le fait que le décret n'ait été publié que le 12 août 1969, alors que la loi sur les sociétés commerciales date du 24 juillet 1966, est caractéristique de la puissance des intérêts qui nous étaient opposés et de la violence des luttes qui se sont livrées autour de ce décret. »*²

¹ Assemblée générale du 10 octobre 1966 de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel : rapport moral du comité directeur, bulletin n°6 de la Fédération, novembre 1966, p 19.

² *Bulletin de liaison de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel*, n°18, 1969, rapport du comité directeur sur l'activité de la Fédération lors de l'assemblée générale du 18 novembre 1969, p 6.

En novembre 1967, Trial, président de la Fédération des commissaires inscrits, adresse une lettre au Garde des Sceaux¹, traduisant son inquiétude quant au défaut de publication du règlement d'administration publique devant fixer l'organisation de la profession de commissaire aux comptes et du décret fixant ses honoraires. Il juge la situation préoccupante sachant que la loi nouvelle s'applique à un certain nombre de sociétés depuis le 1^{er} avril 1967 et s'appliquera obligatoirement à toutes à compter du 1^{er} octobre 1968. Il rappelle ainsi à la Chancellerie les travaux entrepris par la Fédération : un avant projet remis le 21 octobre 1964 puis un texte rectificatif le 17 mars 1967. La Fédération souhaite que soit unifiée sur l'ensemble du territoire la désignation de commissaire inscrit. La nouvelle rédaction de 1967 confère à tous le titre commun unique de « *commissaires aux comptes inscrits par les Cours d'Appel* », afin qu'il n'existe plus de discrimination entre les commissaires inscrits par une Cour d'Appel de province et ceux inscrits par la Cour d'Appel de Paris. Trial insiste sur l'urgence de la parution du décret et précise que « *sans une forte organisation professionnelle qui surveille et protège à la fois, sans des honoraires décents qui rémunèrent un travail minutieux, il ne sera pas possible aux commissaires de porter l'esprit de la nouvelle loi à l'intérieur des sociétés qu'ils contrôlent.* »

Suite à ce courrier, le Garde des Sceaux adresse à la Fédération nationale l'avant projet du règlement d'administration publique, le 16 janvier 1968. L'association demande alors, dans une première lettre du 16 février 1968, plusieurs modifications² concernant principalement l'inscription sur la liste et le recrutement des commissaires :

- Selon Trial, la profession doit être dynamique et attirer des éléments jeunes ; Elle ne doit pas constituer une situation de pré retraite. Il demande que lorsqu'une personne se fait inscrire pour la première fois sur la liste de commissaires, elle n'ait pas dépassé 55 ans. Une exception pourrait être accordée aux seuls experts comptables pour lesquels la Fédération et son président sont favorables à l'ouverture de l'inscription sans condition d'âge.

- Le projet de décret impose d'être titulaire soit du certificat supérieur de révision comptable, soit de la licence en droit ou es sciences économiques, soit du diplôme HEC ou d'une ESC soit d'un diplôme reconnu équivalent par arrêté ministériel. Le certificat de

¹ *Bulletin de liaison de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel*, n°9, 1967, p 52.

² *Bulletin de liaison de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel*, n°11, 1968, lettre du 16 février 1968.

révision comptable est insuffisant selon la Fédération car il sanctionne une formation essentiellement comptable et ne comporte en droit commercial et en droit pénal des affaires qu'un programme fort léger. Il est nécessaire d'exiger le DEC. Il n'y a aucune raison pour que le commissaire aux comptes, dont le travail est très délicat, ait une formation inférieure à celle qui est exigée de l'expert comptable. Les licences en droit ou en économie sont également insuffisantes car elles souffrent de lacunes en comptabilité. Le diplôme HEC est dépendant des options prises par l'étudiant et doit être complété par le certificat de révision comptable. Enfin il est très dangereux d'ajouter d'autres diplômes par simple arrêté ministériel. En résumé, les diplômes requis sont nettement insuffisants parce qu'ils ne sanctionnent pas à la fois la compétence juridique et la compétence comptable. La Fédération propose que soit rédigé ainsi l'alinéa 4 : *« être titulaire soit du DEC institué par le décret du 4 octobre 1963, soit d'une part de la licence en droit ou es sciences économiques ou du diplôme de l'Ecole des Hautes Etudes Commerciales et d'autre part du certificat supérieur de révision comptable institué par le décret précité du 4 octobre 1963. »*

- La Fédération s'oppose à ce que les anciens administrateurs et inspecteurs de la direction générale des impôts puissent devenir, sans aucune condition, commissaire aux comptes dans un secteur géographique où ils ont exercé leurs fonctions. L'article 4 al.2 du projet stipule en effet que *« les anciens magistrats de l'ordre judiciaire et de la Cour des comptes, les anciens membres du Conseil d'Etat, les anciens inspecteurs des finances, les anciens administrateurs et inspecteurs de la Direction générale des Impôts ayant accompli 10 ans de fonction en cette qualité peuvent être inscrits sur la liste. »* La Fédération souhaite ajouter à cet article les exigences suivantes : *« sous condition qu'ils soient âgés de 55 ans au plus et qu'ils justifient de l'un des diplômes prévus à l'article 2 alinéa 4. »*

- Les mesures transitoires d'inscription sur les listes ne satisfont pas la Fédération. Il existe en effet des différences de traitement entre les anciens inspecteurs des finances et des impôts et les autres personnes. Selon l'article 4 du projet, ces anciens inspecteurs des finances, magistrats et autres, s'ils justifient d'une pratique professionnelle de 10 années en cette qualité, peuvent être inscrits sans aucune autre exigence. La Fédération souhaite que l'inscription soit automatique pour tous les anciens commissaires inscrits.

L'association adresse alors une seconde lettre au Garde des Sceaux le 28 février 1968¹ pour lui faire part de ses observations notamment sur la composition de la commission régionale, chargée d'inscrire les commissaires sur la liste. L'avant projet propose que la commission soit constituée de quatre membres : trois magistrats et le directeur régional des impôts. La Fédération souhaite qu'aux côtés des ces quatre personnes extérieures à la profession siègent plusieurs commissaires aux comptes, en raison du caractère très technique de la profession.

La Fédération poursuit son argumentation au cours de second trimestre 1968 quant à la nécessité d'instaurer des conditions de compétence élevées et suffisantes pour accéder à la fonction de commissaire. Dans une note² adressée au professeur Catala, conseiller technique auprès du Garde des Sceaux, la Fédération relève que les conditions d'inscription sur les listes constituent le problème essentiel du projet de règlement d'administration, qui traduit l'opinion de ceux qui considèrent que le nombre élevé de sociétés se trouvant dans l'obligation d'avoir un commissaire impose une admission massive de commissaires nouveaux. La Fédération rappelle le nombre de commissaires inscrits : 3 829 au 1^{er} janvier 1968 contre 3 597 au 1^{er} janvier 1967. En novembre 1966, l'INSEE recense 66165 SA, 215 SCA et 111000 SARL. D'après la compagnie des agents de change de Paris, il existe environ 2500 sociétés par actions cotées. Selon le ministère des Finances, les SA dont le capital social est supérieur à 5 millions de francs sont au nombre de 3578 en 1964. La Fédération n'a pu avoir le chiffre précis des sociétés faisant publiquement appel à l'épargne mais a estimé que toutes les sociétés dont le capital social est supérieur à 5 millions de Frs entraient dans cette catégorie soit environ 3 600 sociétés. Elle n'a pas d'informations sur les SARL dont le capital social est supérieur à 300 000 Frs. En résumé, cela donne environ 70000 sociétés à contrôler pour un effectif de 3800 commissaires inscrits soit en moyenne 18 sociétés par commissaire. Cette proportion est élevée mais ne justifie pas un recrutement massif. En outre, cette situation est prise en compte par la période transitoire. Les 70000 sociétés ne sont pas concernées tout de suite par le contrôle des comptes. Par ailleurs, la Fédération explique que la réglementation des SA a été conçue pour les sociétés importantes. Elle est inadaptée aux petites entreprises de type familial qui utilisent cependant cette forme juridique pour bénéficier essentiellement d'avantages fiscaux. Ces petites sociétés vont bientôt ressentir les inconvénients du régime

¹ *Bulletin de liaison de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel*, n°11, 1968, lettre du 28 février 1968.

² *Bulletin de liaison de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel*, n°12, 1968, p 5.

rigoureux imposé par la loi et beaucoup se transformeront en SARL. La Fédération demande donc :

- Le maintien des conditions de compétence qu'elle a réclamée dans son projet de règlement d'administration publique ;
- Le rejet de toutes mesures transitoires d'inscription aussi longtemps que leur nécessité n'apparaîtra pas.

Ce souci d'améliorer les conditions de recrutement est également celui de la COB, dont le premier rapport¹ évoque les améliorations attendues de la nouvelle législation de 1966 : « *Il dépend pour une grande part du décret en préparation sur le statut professionnel des commissaires aux comptes que les nouvelles dispositions légales apportent les améliorations souhaitées. Une sélection rigoureuse au départ serait de nature à garantir à la profession une plus parfaite indépendance et une plus grande autorité à l'égard des sociétés ; les commissaires auront davantage de poids si les conditions d'accès à la profession se situent à un haut niveau.* » La fixation d'un barème d'honoraires et de modalités de rémunération honorable ne sont pas des préoccupations propres à la seule Fédération. Elle est, sur ce point également, rejointe par la COB : « *Les conditions de rémunération joueront également un rôle important car il est hors de doute que la mission du commissaire, pour être exécutée convenablement, suppose la mise en œuvre des moyens nécessaires. Le commissaire doit pouvoir s'entourer d'une équipe de collaborateurs qualifiés qui l'assisteront dans l'exécution de ses contrôles.* »

Par ailleurs, durant cette période d'attente de trois ans, un évènement majeur modifie l'organisation de la profession d'expert comptable. La loi du 31 octobre 1968 met fin à l'accès au titre de comptable agréé, « *la dualité de recrutement des membres de l'Ordre a très tôt posé un problème latent qui s'est transformé progressivement en une crise aigue au sein de la profession et de l'Ordre.* »² La profession de comptable agréé demeure et elle est redéfinie par l'article 5 de la loi du 31 octobre 1968, modifiant ainsi l'article 8 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 : « *est comptable agréé le technicien qui fait profession habituelle de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter et surveiller et, dans l'exercice de ces missions,*

¹ *Bulletin de liaison de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel*, n°16, extrait du premier rapport de la COB présenté au président de la République le 21 mars 1969, p 5.

² Mikol (2004) p 8. Citation du *Journal Officiel* n°3 du 1^{er} avril 1968, séance du 2 octobre 1967 sur le projet de loi modifiant le statut de l'OECCA.

redresser les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Le comptable agréé est habilité à attester la régularité et la sincérité des bilans et des comptes de résultats des entreprises dont il arrête la comptabilité. » Mais si les comptables agréés demeurent membres de l'Ordre, leur effectif est appelé à décroître progressivement. L'article 6 de la loi de 1968 précise en effet qu' *« à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 68-946 du 31 octobre 1968, les inscriptions au tableau de l'Ordre seront (...) exclusivement prononcées en qualité d'expert comptable. »*

Le décret d'application de la loi de 1966 est enfin promulgué le 12 août 1969, et même si, comme l'indique Trial, *« de nombreuses dispositions essentielles sont contraires à celles que nous avons eu l'honneur de présenter dans l'avant projet que nous avons adressé à la Chancellerie dès 1964 et dans nos notes complémentaires de mars 1967 et de février 1969 »*, le président demeure très optimiste dans l'éditorial qui ouvre le bulletin de la Fédération du 3^{ème} trimestre 1969 : *« dans un avenir prochain, les commissaires aux comptes français jouiront d'un prestige égal à celui des Certified Public Accountants des Etats-Unis »*. Il souhaite que soit constitué un grand corps de commissaires aux comptes assurant à la fois le contrôle sévère et le soutien efficace de ses membres, et conduisant ainsi la profession vers *« son magnifique destin »*.

Comment les souhaits de la profession, concernant l'organisation de la profession et les conditions d'admission, ont-ils été pris en compte dans le décret d'août 1969 ?

B – L'organisation de la profession

Le titre II du décret du 12 août 1969 est consacré à l'organisation professionnelle et fonde la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et les compagnies régionales. La CNCC ne s'apparente pas véritablement à un Ordre car elle n'exerce à elle seule ni le pouvoir disciplinaire ni le droit d'inscription sur les listes, lesquels relèvent d'instances au sein desquelles les commissaires aux comptes n'ont qu'une représentation réduite (Foos, 2001). Selon l'article 25, *« la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes instituée auprès du Garde des Sceaux, ministre de la Justice, groupe tous les commissaires aux comptes ainsi que toutes les sociétés de commissaires aux comptes inscrits sur la liste conformément au titre I^{er}. »* Une des missions de la CNCC et des CRCC est la formation des candidats à la fonction de commissaire aux comptes et la formation continue de ses membres.

Selon l'article 28, « la compagnie nationale et les compagnies régionales concourent à la réalisation des objets de l'organisation de la profession qui sont définis à l'article 1^{er}.¹ Elles représentent la profession et défendent ses intérêts moraux et matériels. Elles peuvent présenter aux pouvoirs publics et aux autorités constituées toute proposition relative auxdits intérêts et être saisies par ces pouvoirs et autorités de toute question les concernant. Elles contribuent au perfectionnement professionnel de leur membre ainsi qu'à la formation des candidats aux fonctions de commissaire aux comptes. »

Le texte prévoit également la création du conseil national et de conseils régionaux, organes de direction de la compagnie nationale et des compagnies régionales. Selon l'article 51, « le conseil national est composé de commissaires aux comptes délégués par les compagnies régionales ». Son rôle est précisé par l'article 59 : « le conseil national est chargé de l'administration de la compagnie nationale et de la gestion de ses biens. Il représente la CNCC auprès des pouvoirs publics. Il doit donner son avis, lorsqu'il y est invité par le Garde des Sceaux, ministre de la Justice, sur les questions entrant dans ses attributions. Il soumet aux pouvoirs publics toutes propositions utiles relatives à l'organisation professionnelle et à la mission des commissaires aux comptes. Il prend les décisions qui sont de la compétence de la compagnie nationale en vertu du présent décret et notamment de ses articles 1 et 28. » Il a ainsi comme mission de publier l'annuaire national des commissaires aux comptes, de créer des services d'intérêt commun favorisant le bon exercice de la profession. Sa déclinaison locale est le conseil régional de chaque compagnie régionale.

Ce conseil régional a notamment pour mission « d'établir et de tenir à jour un fichier indiquant pour chaque membre de la compagnie les sociétés dont il est commissaire aux comptes » (art. 38 al.2), « de surveiller l'exercice de la profession de commissaire aux comptes dans la circonscription » (art.38, al.3), « de prévenir et concilier si possible tous les conflits ou contestations d'ordre professionnel entre commissaires aux comptes membres de la compagnie régionale » (art.38, al.4), « d'examiner toutes réclamations de la part des tiers (...) » (art.38, al. 5). Pour exercer sa mission de surveillance, le conseil régional « fait examiner l'activité des commissaires de son ressort au moins une fois par an et viser à cette occasion le registre des diligences professionnelles » (art. 66). En effet, « le commissaire aux

¹ Décret du 12/08/1969, art. 1^{er} : « L'organisation de la profession de commissaire aux comptes a pour objet le bon exercice de la profession, sa surveillance ainsi que la défense de l'honneur et de l'indépendance de ses membres. »

comptes constitue pour chaque société qu'il contrôle, un dossier contenant tous les documents reçus de la société ou établis par lui à l'occasion de l'exercice de ses fonctions. Le commissaire aux comptes tient registre de ses diligences professionnelles. Il porte sur ce registre, pour chacune des sociétés qu'il contrôle, les indications de nature à permettre le contrôle ultérieur des travaux accomplis par lui. Il mentionne leur date, leur durée et s'il a été assisté de collaborateurs ou d'experts, l'identité de ces collaborateurs ou de ces experts avec les mêmes indications pour leurs travaux que pour les siens propres. Les dossiers et le registre constitués en application du présent article doivent être conservés pendant dix ans même après la cessation des fonctions (...) ». Vidal (1983) qualifie le dossier de l'article 66 de « *livre de bord du contrôleur légal* ». Ces dossiers sont la justification de l'obligation de moyens. Cet article 66 soulève néanmoins une forte inquiétude au sein de la profession. Les présidents des compagnies régionales adoptent en septembre 1969 une motion¹ suscitée par l'ampleur des réactions suite à la promulgation de cet article : « *Si les commissaires aux comptes sont disposés à conserver dans leurs dossiers toutes les pièces susceptibles de prouver leurs diligences et en cas d'instance à les communiquer, ils manifestent leur opposition formelle aux dispositions prévues par les paragraphes 2 et 3 de l'article 66 précité concernant la tenue et la communication d'un registre de diligences professionnelles.* » Certains membres de la chambre régionale rennaise² perçoivent l'article 66 comme une brèche dans le secret professionnel. Le président rennais rappelle, face à cette levée de boucliers, l'obligation de contrôle par les pouvoirs publics d'une institution telle que celle des commissaires aux comptes. La COB tente d'apaiser les débats dans son rapport pour l'année 1969, dont l'essentiel est repris dans le rapport moral du président angevin : « *Les contrôles à effectuer, échelonnés au long de l'année, s'apprécieront sur un dossier permanent contenant les données de base de la société et une analyse du contrôle interne. Ils suivront un programme de travail établi par référence aux diligences normales. Enfin, les résultats des vérifications et observations auxquelles elles auront donné lieu seront consignés sur des feuilles de travail, à la fois matière première pour les commissaires et justifications de la bonne exécution du programme établi. La commission estime que ces dossiers de travail sont indispensables et qu'ils constituent, en outre, plutôt que le registre, la source d'information à laquelle il convient de se référer pour apprécier les contrôles effectués.* »

¹ Chambre des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel d'Angers, AGO du 19/12/1970, Archives de la CRCC d'Angers.

² Chambre des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Rennes, AGO du 18/10/1969, Archives de la CRCC de Rennes.

Le pouvoir disciplinaire de la toute nouvelle organisation professionnelle est par ailleurs précisé dans le décret de 1969. Ainsi la commission régionale d'inscription se constitue « *en chambre régionale de discipline pour statuer sur l'action disciplinaire intentée contre les membres de la compagnie régionale* » (art. 91). Les peines disciplinaires demeurent, comme en 1935, l'avertissement, la réprimande, la suspension à temps pour une durée n'excédant pas 5 ans et la radiation de la liste (art. 89). « *La commission nationale d'inscription est constituée en chambre nationale de discipline pour statuer sur l'appel des décisions des chambres régionales de discipline* » (art. 100).

Trial (1971a), ancien président de la Fédération et désormais président du Conseil national des commissaires aux comptes, estime que, l'indépendance étant le cœur même de la fonction de commissaire aux comptes, son caractère libéral « *fait un devoir aux représentants de la profession d'assurer la défense de l'honneur et de l'indépendance de leur mandants. [...] Il faut veiller à ce que le commissaire reste entièrement maître de ses décisions prises selon sa conscience, et qu'en aucun cas, il ne puisse être influencé par un élément extérieur autre que l'obligation pour lui de rendre compte à ses pairs de son comportement.* » Le rôle principal de la compagnie réside donc la protection de cette indépendance. Trial (1971b) insiste également sur le fait que c'est à la compagnie nationale et aux compagnies régionales que les textes en vigueur donnent mission d'élaborer les règles de diligence de leur profession et ces compagnies démériteraient si elles laissaient faire par d'autres la tâche qui leur incombe. Le conseil national crée en juin 1971 un comité des diligences normales qui a la charge de définir les conditions de l'exercice de la nouvelle profession. Trial (1972) rappelle également les propos de Pleven, Garde des Sceaux, dans le discours prononcé le 23 février 1972 au cours d'une conférence organisée par la CNCC : « *l'avenir de la profession est entre vos mains* ». Trial y voit à la fois un éloge, une marque de confiance des pouvoirs publics envers les instances professionnelles mais aussi un avertissement, voire une menace sous jacente. Si dans un délai raisonnable les résultats escomptés n'étaient pas obtenus, on saurait, pour reprendre les termes du Ministre, que pour obtenir un contrôle plus sérieux des sociétés, l'avenir de la profession ne devrait plus être dans ses seules mains. Selon Trial (1972), « *dans le monde d'aujourd'hui, il n'y a plus de liberté si elle n'est organisée. Le pouvoir nous a été donné de l'organiser nous-mêmes ; utilisons-le. Faute de quoi la liberté déperira fatalement.* »

C – Une liste unique pour tous les commissaires et un certificat d'aptitude renouvelé

Le décret de 1969 met fin au régime dual instauré par le décret de 1935 avec d'une part, des commissaires inscrits et, d'autre part, des commissaires non inscrits dont le choix était à la discrétion des actionnaires, puis les nouvelles modalités de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes sont fixées par décret en 1972.

1. Les conditions d'inscription sur une liste unique

Désormais, selon l'article 2 du décret de 1969, *« nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes s'il n'est inscrit sur la liste établie à cet effet. La liste des commissaires aux comptes est dressée par des commissions régionales siégeant au chef lieu de chaque Cour d'Appel et ayant compétence pour le ressort de cette cour. (...) Les commissaires inscrits peuvent exercer leur profession sur l'ensemble du territoire. »* Conformément aux souhaits de la Fédération, la compétence est désormais nationale.

Selon l'article 8, *« la commission régionale chargée de l'inscription sur la liste est composée de cinq membres :*

- 1) *Un magistrat du siège de la Cour d'Appel, président ;*
- 2) *Un magistrat du siège d'un tribunal de grande instance du ressort de la Cour d'Appel, vice-président ;*
- 3) *Un magistrat d'un tribunal de commerce du ressort de la Cour d'Appel ;*
- 4) *Le directeur régional des impôts dans la circonscription duquel est situé le siège de la Cour d'Appel ;*
- 5) *Le président de la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes. »*

Certains membres de la Fédération regrettent la présence d'un seul commissaire dans la commission d'admission, mais il convient de noter la prise en compte de la volonté de la Fédération, qui s'était insurgée contre l'absence de commissaire dans le projet initial de composition de cette commission. De plus, signe de confiance des pouvoirs publics envers la profession, les présidents des actuelles compagnies régionales sont de droit membres des premières commissions d'admission et jusqu'à l'élection du Conseil national, prévue avant octobre 1970, ses attributions sont exercées par le bureau de la Fédération nationale des associations de commissaires aux comptes.

Il est possible pour le candidat, pour le procureur général près de la Cour d'Appel ou le président du conseil régional de la compagnie, d'ouvrir un recours auprès de la commission nationale contre les décisions de la commission régionale. « *La commission nationale est composée de sept membres :*

- 1) *Un conseiller à la Cour de cassation, président ;*
- 2) *Un conseiller maître à la Cour des comptes ;*
- 3) *Un professeur des Facultés de droit et des sciences économiques ;*
- 4) *Un membre de l'inspection générale des finances ;*
- 5) *Le président de la conférence générale des présidents et membres des tribunaux de commerce ;*
- 6) *Deux commissaires aux comptes. »* (art. 16)

La toute première commission nationale a pour président Jean Portemer, conseiller à la Cour de cassation, doyen honoraire de la Faculté de droit et des sciences économiques de Dijon. Les autres membres sont Hubert Hubac, conseiller maître à la Cour des comptes, Léon Mazeaud, professeur à la Faculté de droit et des sciences économiques de Paris et André Brunet, inspecteur général des finances. A titre provisoire et jusqu'à la désignation du bureau du Conseil national des commissaires aux comptes, sont nommés au titre des représentants de la profession, Jean Trial, commissaire de sociétés inscrit, président de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel, et Jean-Pierre Fargette, commissaire de sociétés, président de l'Association nationale des commissaires aux comptes.

Quelles sont les conditions d'inscription sur les listes que doivent apprécier les commissions ?

Une première série de conditions d'inscription sur la liste concerne l'âge, la nationalité et la moralité des candidats. L'article 3 du décret précise que « *nul ne peut être inscrit sur la liste des commissaires aux comptes s'il n'est français et âgé de plus de 25 ans et s'il ne présente pas les garanties de moralité et d'aptitude professionnelle jugées suffisantes par la commission d'inscription.* » Le souhait de la Fédération d'inscrire une limite d'âge maximale pour une première demande d'inscription est restée lettre morte. Puis l'article 3 complète les exigences requises pour l'inscription en recensant les compétences nécessaires : « *Les candidats à l'inscription doivent justifier qu'ils ont passé avec succès l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes ou qu'ils ont exercé pendant 15 ans au moins une*

activité publique ou privée permettant d'acquérir une expérience suffisante des questions financières, comptables et juridiques intéressant les sociétés commerciales, notamment dans un cabinet de commissaires aux comptes. Le délai de 15 ans est ramené à 10 ans pour les titulaires de l'un des diplômes d'enseignement supérieur dont la liste est arrêtée conjointement par le Garde des Sceaux, ministre de la Justice, le ministre de l'Education nationale et le ministre de l'Economie et des Finances. La même réduction de délai bénéficie aux anciens élèves diplômés de l'un des établissements ou de l'une des écoles dont la liste est arrêtée conjointement par les mêmes ministres. Le programme et les modalités d'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes sont fixés par arrêté conjoint du Garde des Sceaux, ministre de la Justice, le ministre de l'Education nationale et le ministre de l'Economie et des Finances. Cet examen ne peut être passé qu'à l'issue d'un stage professionnel jugé satisfaisant. Le certificat supérieur de révision comptable ou l'inscription en qualité d'expert comptable au tableau des experts comptables et comptables agréés dispense à la fois de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes et du stage professionnel. » Cette dernière disposition est en complète opposition avec les souhaits exprimés par la Fédération, pour qui le certificat supérieur de révision comptable n'était absolument pas suffisant pour garantir la compétence technique du futur commissaire. Mais il ne suffit pas de présenter une demande à la Chancellerie pour qu'elle soit honorée ; le comité directeur de la Fédération des commissaires inscrits¹ en prend bonne note et se refuse à toute manifestation de force à l'encontre du décret d'application. Il juge en effet qu'une attitude de désobéissance civile est inconciliable avec la mission de confiance qui a été donnée au commissaire, celle de faire respecter la loi dans toutes ses dispositions par les dirigeants sociaux. Le premier rapport d'activité au 30 juin 1972 établi par la CNCC (Scheid, 2009) indique que sur 5171 commissaires inscrits, personnes physiques, il y a seulement 48% de diplômés d'expertise comptable, soit 2842.

Cette modalité de recrutement est néanmoins transitoire. Le décret 76-1141 du 7 décembre 1976 limitera l'accès à la liste des commissaires uniquement aux titulaires du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes, ayant accompli un stage professionnel jugé satisfaisant, et aux titulaires du diplôme d'expertise comptable d'Etat, sous réserve que le stage professionnel ait été réalisé chez une personne inscrite sur la liste des commissaires aux

¹ *Bulletin de liaison de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel*, n°18, 1969, rapport du comité directeur sur l'activité de la Fédération lors de l'assemblée générale du 18 novembre 1969, p 6.

comptes et habilitée par le conseil régional à accueillir des stagiaires. L'Etat satisfait ainsi aux revendications de la Fédération pour un accroissement des compétences du commissaire aux comptes. Le seul certificat de révision comptable n'est plus suffisant. Deux voies d'accès à la profession de commissaire sont instituées : l'obtention du certificat d'aptitude ou du diplôme d'expertise comptable.

2. L'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes

Le programme et les modalités de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes sont fixés par l'arrêté du 4 avril 1972, soit trois années après la parution du décret d'application, temps nécessaire pour que la profession s'organise et puisse participer à l'élaboration du programme. Après le stage professionnel, les candidats à l'inscription sur la liste des commissaires aux comptes doivent satisfaire aux épreuves de l'examen d'aptitude qui comporte à la fois des épreuves écrites et orales alors qu'en 1935, il ne comprenait que deux épreuves écrites : l'une de droit, l'autre de comptabilité.

Selon l'article 2 du décret de 1972, l'écrit comporte :

- Une épreuve d'une durée de 5 heures portant sur un cas pratique concernant les matières financières, comptables et juridiques. L'examen de 1935 ne mettait pas véritablement le candidat en situation de contrôleur puisque les épreuves de droit et de comptabilité étaient distinctes. Désormais, l'utilisation d'un cas pratique permet d'apprécier les réponses du candidat sur une situation concrète susceptible d'être rencontrée durant l'exercice de la fonction de commissaire.
- Une épreuve d'une durée de 3 heures portant sur les mêmes matières, destinée notamment à éprouver les qualités de rédaction des candidats.

Une moyenne de 10 est exigée pour l'admissibilité à l'écrit. Toute note inférieure à 6 à l'une ou l'autre des deux épreuves est éliminatoire. Nul ne peut se présenter aux épreuves orales s'il n'a été déclaré admissible aux épreuves écrites.

L'oral, qui constitue la grande nouveauté de cet examen d'aptitude, comprend :

- Un commentaire de texte suivi d'une conversation avec le jury (pour lequel les candidats disposent d'une demi-heure de préparation)
- Une interrogation sur les matières du programme.

L'admission est prononcée au vu de la moyenne des notes obtenues par le candidat aux épreuves orales, laquelle ne peut être inférieure à 10. Le candidat déclaré admissible aux épreuves écrites qui n'a pas reçu la moyenne requise aux épreuves orales conserve le bénéfice de l'admissibilité.

Le titulaire de l'examen d'aptitude de 1935 était avant tout un technicien comptable doté de sérieuses connaissances juridiques. Il en est de même en 1972.

Les sujets nous éclairent sur le profil du titulaire de cet examen. La première session de 1972¹ se compose d'un cas pratique à dominante comptable : le candidat est interrogé sur la nature des informations à collecter auprès des services financiers de l'entreprise, sur le bilan et les comptes d'exploitation et de profits et pertes, le contrôle des amortissements, les plus values sur cessions d'immeubles, l'évaluation des stocks de matières premières, les conventions réglementées et les opérations de fusion. La seconde épreuve porte sur les relations juridiques et humaines entre le commissaire aux comptes et les dirigeants de sociétés. La session de 1973² comporte un cas pratique portant sur le commissariat aux apports dans le cadre d'une fusion, la convention de fusion, les écritures comptables liées à la fusion et le régime fiscal de cette opération. La dissertation doit répondre à la question suivante : dans quelle mesure la réforme du droit des sociétés paraît-elle de nature à favoriser le développement de l'épargne investie dans les entreprises privées ? En 1974³, les thèmes abordés par le cas pratique de 5 heures sont le traitement comptable de l'amortissement, les commissions pour caution bancaire, les provisions pour fluctuations des cours et celles pour congés payés, les cessions d'immobilisations, les provisions pour risques, les revenus des valeurs mobilières de placement, le calcul du résultat fiscal, l'évaluation des titres de participation, la comptabilisation de la participation des salariés aux fruits de l'expansion de l'entreprise. Quant à la dissertation, elle traite des groupes de sociétés. Les annales de 1975 comportent également un cas pratique dans lequel sont principalement testées les connaissances en techniques comptables : augmentation du capital (montant, écritures, droit de souscription, droit d'enregistrement), évaluation des titres de participation, provisions pour hausse de prix, provisions pour investissements. La seconde épreuve concerne les différents aspects du contrôle de la direction des SA.

¹ *Bulletin du Conseil national des commissaires aux comptes*, décembre 1972.

² *Bulletin du Conseil national des commissaires aux comptes*, 1973, p 469.

³ *Bulletin du Conseil national des commissaires aux comptes*, mars 1975.

La lecture de ces sujets met en évidence l'importance accordée aux connaissances en comptabilité et en droit pour le futur commissaire qui doit maîtriser le déroulement et l'enregistrement d'opérations spécifiques liées aux mouvements de concentration des entreprises — fusion, évaluation des titres, augmentation du capital — et savoir analyser et valider les modes de calcul des différentes dépréciations, amortissements et provisions pour risques. Cet examen semble néanmoins plus pragmatique que le précédent car l'utilisation d'un cas pratique permet de tester le comportement du futur commissaire dans un cadre réel et de juger de son esprit de synthèse. La dissertation a également pour vocation de cerner cet esprit de synthèse mais aussi de mesurer la capacité du candidat à rédiger.

L'analyse des sujets de 1972 à 1982 réalisée par la CNCC et l'OECCA (1985), à l'occasion des journées d'études communes dont le thème de 1985 était la formation du commissaire aux comptes et de l'expert comptable, montre qu'il s'agit rarement de véritables études de cas. Ils comprennent plutôt à l'occasion d'un thème général une succession de questions indépendantes dont certaines sont des questions de cours *stricto sensu*. En dehors des questions de droit comptable et fiscal, les nombreuses questions juridiques sont en rapport avec la mission de commissaire aux comptes ; les techniques de révision et leur application à des situations concrètes sont peu abordées.

L'examen sera modifié par l'arrêté du 26 mai 1977 mais il faudra véritablement attendre l'arrêté du 24 janvier 1994 pour que soit réformé en profondeur cet examen d'aptitude, et qu'il laisse la part belle à l'économie, à la gestion et aux connaissances spécifiques liées à la fonction de commissaire aux comptes. Pourquoi ce nouveau programme en 1994 ? Cette question ne semble pas avoir été jusqu'ici étudiée et dépasse le strict cadre temporel de notre recherche. Nous pouvons néanmoins émettre l'hypothèse que la réforme du certificat d'aptitude intervient concomitamment à la promulgation de la loi du 10 juin 1994 qui réforme la procédure d'alerte en accélérant son déroulement et en étendant les obligations du commissaire en matière d'information du président du tribunal de commerce.¹ Cette procédure, instaurée initialement par la loi du 1^{er} mars 1984, impose au commissaire d'informer les dirigeants des entreprises des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, faits qu'il a relevés à l'occasion de l'exercice de sa mission. Le commissaire doit alors s'appuyer sur des instruments d'analyse financière et les procédures de contrôle

¹ Site : www.aced.ccip.fr consulté le 17 avril 2012. Millot-Pernin M. (2004), « La procédure d'alerte du commissaire aux comptes. »

interne spécifiques à chaque entreprise. L'économie et la gestion d'entreprise deviennent des connaissances indispensables à l'exercice de sa fonction. Il doit être capable de juger la nature de faits susceptibles de compromettre l'exploitation.

Le programme de 1994, adapté à ces nouvelles dispositions législatives, se compose des thèmes suivants :

- La fonction du commissaire aux comptes : présentation générale des missions du commissaire aux comptes, méthodologie et techniques d'audit, vérifications et informations spécifiques, missions connexes, missions particulières, organisation judiciaire, organisation commerciale ;
- Le droit : droit commercial général, droit des groupements, droit civil, droit du travail et de la sécurité sociale, droit pénal, droit fiscal ;
- La comptabilité : comptabilité générale, consolidation, fusion, évaluation, comptabilité analytique et contrôle de gestion ;
- L'économie et la gestion des entreprises ;
- Les méthodes quantitatives et mathématiques appliquées.

Tout comme l'expert comptable, le titulaire de ce diplôme est censé être expert en comptabilité et en droit et posséder des connaissances spécifiques à sa fonction et de solides bases en économie et gestion d'entreprise.

Quant au stage professionnel qui précède l'examen d'aptitude, son règlement est adopté par le Conseil national des commissaires aux comptes le 10 juillet 1972.¹ La section 1 du second chapitre du règlement précise que « *les travaux professionnels, en lesquels consiste le stage, sont accomplis chez un commissaire aux comptes inscrit ou dans une société inscrite sur la liste instituée par l'article 2 du décret du 12 août 1969. L'un et l'autre doivent être agréés comme maître de stage par le conseil régional des commissaires aux comptes.* » L'inscription au stage est réservée aux candidats âgés d'au moins 21 ans. Le stage a une durée minimale de trois ans et est effectué à temps complet, avec une durée hebdomadaire minimale de 32 heures. Durant le stage, le maître de stage a pour obligation d'initier le stagiaire à tous les aspects de la mission de commissaire aux comptes et d'aménager les horaires de travail pour lui permettre de suivre des cours de préparation à l'examen d'aptitude. Le stagiaire s'engage à observer les dispositions du règlement et à suivre les cours de préparation à l'examen. Le conseil régional nomme un commissaire chargé d'assurer le contrôle du stage, qui reçoit

¹ *Bulletin du Conseil national des commissaires aux comptes*, n°7, septembre 1972, pp. 333-338.

chaque semestre un rapport établi par le stagiaire. Il fait ensuite part de ses remarques à la fois au stagiaire et au maître de stage, ce rapport complet étant transmis au conseil régional. A la fin du stage, une attestation, certificat portant les appréciations du maître de stage, est délivrée au stagiaire pour lui permettre de se présenter à l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes.

Le programme de cet examen sera revu en fonction de l'actualité législative et des nouvelles normes d'audit produites par la CNCC et par les organismes européens et internationaux. Cependant, il ne connaîtra pas de modifications majeures jusqu'à aujourd'hui. Le stage professionnel et les épreuves se déroulent toujours conformément au descriptif ci-dessus.

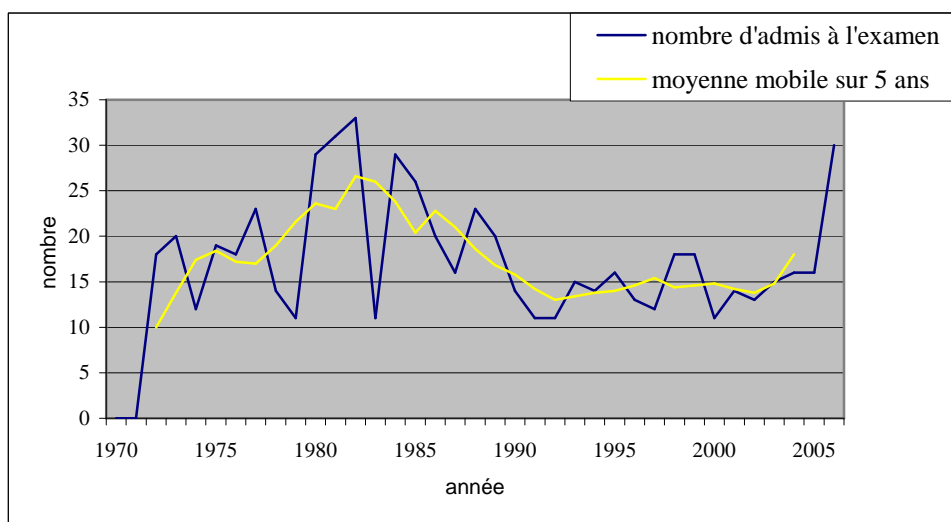
D – Conséquences de la loi de 1966 et de son décret d'application

Mikol (2004) estime que l'un des objectifs principaux de la loi de 1966 et de son décret d'application de 1969 est de mettre fin à l'exercice du commissariat aux comptes par les titulaires de diplômes insuffisants dont, en particulier, le brevet professionnel de comptable. Les comptables agréés, titulaires pour la plupart de ce brevet, sont considérés comme inaptes à l'exercice du commissariat aux comptes, leur qualification étant jugée insuffisante. Depuis la loi du 31 octobre 1968, le titre de « comptable agréé » n'existe plus mais les comptables agréés, toujours en exercice, restent membres de l'Ordre. Ces derniers ne peuvent plus être nommés commissaires aux comptes car ils ne sont ni titulaires du diplôme d'expertise comptable ni du certificat d'aptitude. Ils sont amenés à disparaître, le titre n'étant plus délivré depuis 1968, et les derniers comptables agréés en exercice allant partir à la retraite.

Bien que deux voies d'accès aient été prévues par le décret de 1969 pour exercer la fonction de commissaires aux comptes : l'obtention du certificat d'aptitude ou du DEC, une seule est privilégiée dans la pratique. Le certificat d'aptitude connaît un succès mitigé. Il permet dans un premier temps aux commissaires aux comptes nommés avant la loi de 1966 de régulariser leur situation en passant un diplôme difficile car complet et technique mais moins long que le cursus total du DEC. Cependant, cet examen est un test d'aptitude et non pas un véritable diplôme. La CNCC ne communique pas sur cette filière et cet examen n'est pas valorisé sur le marché du travail. Il n'existe aucune préparation à cet examen sauf à l'INTEC. Selon les statistiques des annales de l'examen d'aptitude (CNCC, 2005), les *bulletins trimestriels de la*

CNCC et le *Journal Officiel* au 1^{er} janvier 2006 et 2007, on compte seulement 630 candidats admis à cet examen de 1972 à 2006, soit une moyenne de 18 candidats admis par an (les plus faibles années comptent 11 candidats admis ; la plus forte, 1982, compte 33 candidats admis.)

Graphique 30 - Evolution du nombre annuel d'admis à l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes



Après une pointe au début des années 80, le graphique 30 montre une désaffection envers le certificat d'aptitude.

Le nombre d'admis figurant en 1973 sur le tableau 29 correspond au nombre d'admis issus des sessions de 1972. Il existe en effet un décalage d'une année entre la date à laquelle les candidats passent l'examen et la date à laquelle ils sont officiellement admis, généralement au 1^{er} janvier de l'année suivante. Quant à la variation de l'effectif de la CNCC, elle provient à la fois des nouveaux commissaires aux comptes inscrits mais aussi des départs. Les statistiques consultées ne faisant pas la distinction entre les flux entrant et les flux sortant, nous avons retenu la variation des effectifs comme approximation des nouveaux arrivants. Le tableau 29 permet de constater que la contribution des nouveaux titulaires du certificat d'aptitude à la variation du nombre de commissaires inscrits est très faible. Elle est d'environ 6% par an entre 1973 et 1984, les 94% restant proviennent donc d'autres filières de formation.

Tableau 29 - Nombre de candidats admis à l'examen d'aptitude et effectif des commissaires aux comptes (1970 – 1984)¹

Années	Admis à l'examen	CAC personnes physiques		
	Nombre	Effectif	Variation de l'effectif	% variation dû aux nouveaux admis
1970	0	5 477		
1971	0	5 703	226	0,0%
1972	0	5 990	287	0,0%
1973	18	6 282	292	6,2%
1974	20	6 310	28	71,4%
1975	12	6 688	378	3,2%
1976	19	6 908	220	8,6%
1977	18	7 297	389	4,6%
1978	23	7 897	600	3,8%
1979	14	8 095	198	7,1%
1980	11	8 056	-39	
1981	29	8 105	49	59,2%
1982	31	8 267	162	19,1%
1983	33	8 261	-6	
1984	11	8 780	519	2,1%

Le DEC devient la voie privilégiée d'accès au métier de commissaire aux comptes. C'est tout d'abord un diplôme d'Etat valorisé sur le marché du travail, aux différents niveaux du cursus, délivré en liaison avec le milieu universitaire. Il permet enfin le passage du cabinet à l'entreprise. Selon Scheid (2001), « *entre 1960 et 1980, le nombre de diplômés est compris entre 100 et 500 chaque année. A partir de 1980, ils dépassent 500, et à partir de 1989 et jusqu'en 1993, ils dépassent 1000. Le record est établi en 1993 avec 2062 diplômés. La suppression du régime de 1963, en 1994, fait tomber le nombre de diplômés à moins de 1000 par an.* » Ainsi, en 1995, on compte 785 diplômés, 868 en 2000 et 947 en 2005. On est bien loin des 20 valeureuses admissions à l'examen d'aptitude.

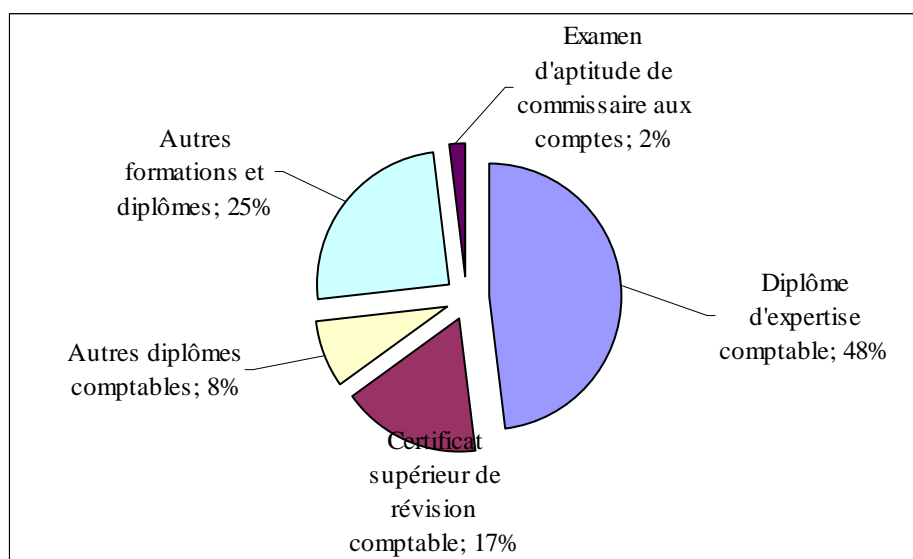
¹ Sources : *Bulletins trimestriels de la CNCC*, CNCC OECCA (1985) p 17. La variation du nombre de commissaire aux comptes provient en partie des nouveaux titulaires de l'examen d'aptitude. Le pourcentage de cet accroissement lié à ces nouveaux titulaires est calculé ainsi : nouveaux titulaires/variation du nombre de commissaires inscrits.

Tableau 30 - Evolution de la contribution relative des diplômes d'accession au commissariat aux comptes en 1972 et en 1982¹

	1972	1982
Examen d'aptitude	0%	5%
Diplôme d'expertise comptable	49%	68%
Autres diplômes	51%	27%

Comme le montre le tableau 30, la proportion des diplômés d'expertise comptable parmi les commissaires aux comptes augmente sensiblement en dix ans. Dès 1979, les diplômés d'expertise comptable constituent la moitié de l'effectif (cf. graphique 31).

Graphique 31 - Formation d'origine des commissaires aux comptes en 1979²



Ainsi, si la loi de 1966 a permis une définition plus précise de la mission du commissaire aux comptes, la distinguant de celle de l'expert comptable, si elle a instauré une organisation professionnelle propre aux commissaires aux comptes avec la CNCC dépendant du ministère de la Justice et non du ministère des Finances comme l'OECCA, la formation initiale du commissaire aux comptes tend de plus en plus à s'aligner sur celle de l'expert comptable.

Par ailleurs, selon les quelques témoignages oraux informels que nous avons pu recueillir auprès d'anciens commissaires aux comptes, cette loi a modifié le travail des auditeurs par la

¹ CNCC OECCA (1985), p 18.

² CNCC OECCA (1985), p 20.

création d'un rapport formalisé, l'exigence d'un certain niveau de qualification, et la mise en place d'un contrôle interne à la profession exercé par les compagnies régionales. Ce fut cependant une période difficile pour tous les commissaires aux comptes non inscrits qui contrôlaient les sociétés ne faisant pas appel à l'épargne publique. Ces commissaires aux comptes ont dû obtenir l'examen d'aptitude ou pour la plupart, abandonner leur mandat, souvent au profit d'experts comptables de leurs relations. Les commissaires aux comptes non inscrits se sont recentrés sur leurs autres activités. Ils étaient souvent titulaires de licence en droit et travaillaient principalement dans la gestion de fonds de commerce et d'immeubles.

La loi de 1966 institue une véritable profession de commissaire aux comptes, distinctes de celle d'expert comptable. Reprenons la définition de Dubar et Tripier (2005) : une profession est un sous ensemble d'activités dont les membres sont pourvus de droits spécifiques, tels que se constituer en association autonome et reconnue, interdire l'exercice de l'activité à ceux qui n'en sont pas membres, organiser la formation. En effet, seuls les commissaires agréés et membres de la CRCC peuvent exercer le commissariat aux comptes. La fonction de commissaire est interdite à toute personne ne figurant pas sur la liste tenue par les Cours d'Appel. Cette liste est d'ailleurs établie par des commissions régionales dont l'un des membres est le président de la CRCC. L'organisation de la formation est une prérogative de la compagnie nationale et des compagnies régionales qui doivent contribuer au perfectionnement professionnel de leurs membres ainsi qu'à la formation des candidats aux fonctions de commissaires aux comptes, même si le fait que le DEC soit la voie d'accès principale au commissariat aux comptes peut conduire à nuancer cette affirmation.

Néanmoins cette loi n'échappe pas à l'héritage du passé (Ramirez, 2009b). Auparavant le lien entre l'expertise en comptabilité et l'expertise en audit était absent. En effet, aucun critère de recrutement n'était imposé aux sociétés non cotées pour choisir leur commissaire aux comptes. Seul un des commissaires des SA cotées devait être choisi parmi une liste de commissaire agréé. L'absence d'unification des professionnels de la comptabilité et des auditeurs tient aux droits acquis par les anciens commissaires qui n'étaient pas comptables. La Fédération obtint ainsi gain de cause. Elle refusait l'unification entre l'Ordre des experts comptables et la future profession de commissaires s'appuyant sur la nature hétérogène des commissaires en activité, sur le fait qu'ils n'étaient pas tous des experts comptables, et sur le caractère fondamentalement différent entre une mission de conseil, celle de l'expert

comptable, et une mission ayant un caractère d'intérêt général, celle de commissaire aux comptes.

La loi du 24 juillet 1966 et le décret d'application du 12 août 1969, qui donnent un cadre à la toute nouvelle profession de commissaire aux comptes, sont le fruit d'un long processus, d'une lente émergence de cette fonction et d'une formation adaptée à son exercice. Avant de s'intéresser plus spécifiquement au paradigme de Gray pour analyser les divergences de mise en œuvre du contrôle légal des comptes entre la France, le Royaume-Uni, l'Allemagne et la Belgique, nous examinerons les principaux facteurs susceptibles d'expliquer la lenteur du processus d'émergence.

Section 2. La lente émergence du commissariat aux comptes

Homme du conseil d'administration, mandataire des actionnaires, organe de la gouvernance doté d'une mission d'intérêt général, le statut du commissaire aux comptes a lentement évolué depuis le Code de Commerce de 1807 jusqu'à la loi de 1966.

Les imprécisions des textes législatifs, la faible demande de contrôle ainsi que le manque de reconnaissance des professionnels comptables permettent d'expliquer ce lent développement de l'audit en France.

§ 1 – Lacunes et imprécisions des textes législatifs

De 1807 à 1966, le cadre légal du contrôle des comptes et de l'objet de ce contrôle — la comptabilité — se caractérise par ses imprécisions, voire par ses vides. Praquin (2012) ne manque pas de souligner que l'imprécision des textes législatifs entraîne confusion et controverse.

A – Un contrôle des comptes non défini puis peu encadré par la loi

Le Code de Commerce de 1807 crée une nouvelle forme d'association : la Société Anonyme qui permet la réunion de fonds qu'un seul individu ou un groupe réduit d'associés ne pourrait apporter, capitaux rendus nécessaires par le développement économique et industriel du XIX^e. Cette forme juridique paraît propice à l'instauration d'un contrôle des comptes. En effet, les

actionnaires ne s'intéressent pas directement à la gestion, laissant les rênes de l'entreprise aux administrateurs et aux directeurs. Il existe donc une réelle asymétrie d'information entre la direction et les actionnaires. Le contrôle des comptes, selon la théorie de l'agence, peut être assimilé à un coût visant à réduire cette asymétrie. Mais en raison probablement du faible nombre d'expériences antérieures en la matière, le Code de Commerce reste muet sur cette question. En outre il ne dit absolument rien des obligations comptables des sociétés commerciales, implicitement soumises, en tant que personnes morales, aux seules dispositions comptables s'appliquant aux commerçants. Le contrôle des comptes est pourtant organisé par les statuts dans 36% des SA autorisées entre 1807 et 1867 mais ses modalités d'exercice sont diverses. Ce peut être un contrôle approfondi, permanent, exercé par un organe interne généralement dénommé censeur, ou bien un simple examen temporaire des comptes, qui peut même être une simple faculté et non une obligation. De plus, face à la réticence des administrateurs envers tout contrôle externe, on observe un désintérêt croissant envers la mise en place de mécanismes de contrôle. Le Code de Commerce instaure bien un système d'autorisation préalable à la création des SA mais il ne correspond aucunement à un contrôle des comptes présentés par le conseil d'administration aux actionnaires. Cette procédure consiste avant tout à vérifier l'existence du capital social, principale garantie des créanciers, et l'honorabilité des fondateurs de la SA. Il était prévu que l'Etat exerce un contrôle *a posteriori* sur les états financiers semestriels que devaient lui remettre les SA autorisées durant leur existence mais faute de moyens, ce contrôle ne sera pas appliqué. La question du contrôle des comptes est donc laissée en suspens par la loi durant cette première période.

Sous la pression du libéralisme ambiant de la seconde moitié du XIX^e, la loi de 1867 libère totalement les SA de l'emprise du gouvernement et ces dernières peuvent désormais être créées sans autorisation préalable. Néanmoins, pour garantir aux actionnaires la qualité des informations comptables transmises lors des assemblées générales par le conseil d'administration, la loi impose la présence de commissaires aux comptes dans toutes les SA. Cependant le texte demeure fort imprécis. La mission du commissaire est temporaire et celui-ci est chargé « *de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs.* »¹ La teneur du rapport n'est pas précisée et le terme « situation » permet diverses interprétations. Le commissaire doit-il se cantonner à une simple vérification arithmétique des comptes ou bien

¹ Art. 32 loi du 24 juillet 1867.

apprécier les opérations qui ont conduit à ces comptes ? Par ailleurs aucun critère lié à l'indépendance ou encore aux qualifications des commissaires n'est mentionné dans la loi. N'importe qui peut devenir commissaire aux comptes à condition d'être élu par l'assemblée générale des actionnaires. Ces imprécisions conduisent à la main mise des administrateurs sur le contrôle légal des comptes. Les commissaires qui doivent théoriquement être les mandataires des actionnaires sont, comme nous l'avons vu au travers des exemples de Pont-à-Mousson et de Saint-Gobain, les hommes des administrateurs. Ils sont choisis sur la base de leurs bonnes relations avec les administrateurs, qui imposent leur choix à l'assemblée générale des actionnaires, et non sur leur compétence dans le domaine comptable. Dans les faits, le contrôle est illusoire.

La crise de 1929 agit comme un véritable catalyseur et l'Etat prend conscience de la demande de moralisation du monde des affaires émise par l'opinion publique. Il voit en la réforme du commissariat aux comptes un remède pour restaurer la confiance des investisseurs, des épargnants envers les sociétés. Le décret-loi de 1935 porte néanmoins les germes de son échec par ses imprécisions. Il apporte pourtant des innovations significatives au texte de 1867 et tente de renforcer l'indépendance et la compétence des commissaires aux comptes. Il établit en effet toute une série d'incompatibilités à l'exercice de cette fonction et, pour toutes les SA cotées, limite le choix d'un des commissaires à une liste tenue par les Cours d'Appel. Cependant, sous réserve de satisfaire aux critères d'incompatibilités, le choix des commissaires demeure entièrement libre pour les SA non cotées. De plus, un seul des commissaires des SA faisant appel à l'épargne publique doit être inscrit sur la liste. Le choix des autres commissaires de ces sociétés reste libre. Enfin, le décret-loi reste muet sur la question de la rémunération à octroyer aux commissaires. La main mise des administrateurs sur le contrôle légal des comptes perdure. Ils influencent le choix de l'assemblée générale, et, l'octroi d'une faible rémunération aux contrôleurs ne leur permet pas d'exercer les investigations approfondies que leur mission désormais permanente exigerait. L'étude du commissariat aux comptes chez Saint-Gobain entre 1935 et 1966 a d'ailleurs mis en avant l'existence de liens parfois personnels unissant le commissaire à l'entreprise, ainsi que la stabilité des relations entre administrateurs et commissaires, garantie par la durée des mandats systématiquement renouvelés. L'indépendance des commissaires à l'égard des administrateurs peut donc toujours être mise en doute.

La loi de 1966 encadre le commissariat aux comptes de manière beaucoup plus précise et stricte. Elle maintient les incompatibilités à son exercice et surtout, restreint le choix des commissaires aux comptes à une liste tenue par les Cours d'Appel pour toutes les SA. Le commissaire doit désormais être titulaire soit du diplôme d'expertise comptable, soit avoir passé avec succès les épreuves de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes. La profession s'organise autour de la CNCC et des CRCC.

De 1807 à 1966, les imprécisions des textes ont sans doute permis le maintien du commissariat aux comptes dans un rôle illusoire et formel. Le monde des affaires a en effet tiré parti de ces imprécisions, voire de ces vides, pour façonner un commissariat aux comptes à son service, le commissaire étant au mieux un consultant auprès du conseil d'administration, comme nous avons pu le voir chez Pont-à-Mousson et Saint-Gobain, ou plus simplement un homme de paille signant complaisamment les comptes qui lui étaient présentés en attendant d'accéder aux fonctions plus prestigieuses d'administrateur.

B – La comptabilité pas ou peu réglementée

Le Code de Commerce de 1807 s'inspire largement de l'Ordonnance Colbert de 1673. Il prévoit la tenue par le commerçant d'un livre journal et d'un inventaire annuel qui doivent être cotés, paraphés et visés soit par un juge du tribunal de commerce du lieu soit par le maire ou son adjoint, et conservés pendant dix ans.

A l'exception de quelques éléments épars — la notion d'inventaires sincères et réguliers dans la loi de 1856 (art. 10), l'obligation de présentation d'un bilan et d'un compte de profits et pertes à l'assemblée générale dans la loi de 1867 (art. 34) —, ce texte demeurera la seule réglementation comptable en vigueur jusqu'en 1947, date de promulgation d'un plan comptable général qui ne sera que partiellement appliqué. Il apparaît donc difficile pour les commissaires de contrôler des comptes aussi peu réglementés. En effet, la loi de 1867, qui rend libre la création des SA et obligatoire la présence de commissaires aux comptes, oublie totalement la question de la forme et du contenu des bilans. L'hétérogénéité des pratiques comptables rend donc délicate la tâche du commissaire. Cependant, comme le soulignent Lemarchand et Praquin (1994), *« à partir des années 1880, juristes, comptables et économistes s'engagent dans une réflexion sur l'information comptable délivrée par les sociétés et sur son contrôle »*. Certains proposent ainsi *« d'unifier la présentation des bilans »*.

et les modes d'évaluation et demandent que les fonctions de commissaires ne soient confiées qu'à des personnes disposant des connaissances comptables requises ». Mais aucune proposition de loi en ce sens ne sera adoptée. Le projet de la commission Vallé en témoigne. En 1902, elle souhaite normaliser l'établissement des bilans et des inventaires mais cette uniformisation est jugée incompatible avec la diversité des sociétés. Le projet reste lettre morte et tombe dans l'oubli avec les conflits de la Première guerre mondiale.

Les années 20 et 30 voient éclore un grand nombre de projets de loi portant à la fois sur la réforme du commissariat aux comptes mais aussi sur l'uniformisation des bilans comptables. Malgré l'instauration d'une fiscalité s'appuyant sur les chiffres comptables des entreprises qui nécessiterait des règles précises d'établissement des comptes, la défense de l'autonomie comptable continue de l'emporter. Touchelay (2011) distingue deux mondes : celui des entreprises disposées à respecter certaines règles comptables pour tenter de clarifier les informations nécessaires à l'évaluation et au contrôle de l'impôt (il s'agit principalement d'entreprises de plus de 50 personnes dans les secteurs de l'industrie métallurgique et du textile) et celui des entreprises que les réformes fiscales, ou bien les projets de réformes, effrayent et qui refusent d'ajuster leurs pratiques (se retrouvent ici l'écrasante majorité des PME, les entreprises des secteurs de faible rayonnement comme le commerce de détail, la quincaillerie). Touchelay (2011) reprend ainsi le schéma d'analyse de François Louis Closon qui décrit « *un combat entre une "France du chiffre", celle qui porte le développement de l'information quantifiée et d'une "France des mots" qui s'y oppose* ». En 1933, le juriste Charpentier demeure persuadé qu'il est impossible de faire aboutir la moindre réforme comptable. « *L'un des auteurs de ce traité a pris part aux travaux de nombreux congrès, commissions extraparlimentaires, sociétés d'études, enquêtes. Il a même inspiré certains projets de loi. Il en a rapporté la conviction que, dans l'état actuel de la politique, les bilans ne seraient jamais réglementés. La raison ? L'opposition résolue du monde des affaires à toute tentative de réforme. Que ce soit à tort ou à raison, il est de fait que le projet de réglementation le plus anodin déchaîne dans les milieux financiers et industriels une hostilité quasi-unanime. Le jour où les chambres et le gouvernement deviendraient indépendants des puissances économiques, les actionnaires et le public recevraient peut-être la protection à laquelle ils ont droit. Jusque là il est parfaitement inutile de se bercer d'espairs fallacieux et de s'obstiner à des tentatives condamnées d'avance.* »¹

¹ Charpentier et Hamelin, 1933, p. 523. Cité par Lemarchand (1998).

Les décrets-lois de 1935 occultent la question de la normalisation comptable en dehors du décret instituant la permanence des méthodes d'évaluation des divers postes comptables et de la forme du bilan et du compte de profits et pertes. C'est seulement en 1942 qu'un premier plan comptable est rédigé mais il ne sera pas appliqué. Un nouveau plan est élaboré en 1947 mais ne concerne que les entreprises nationalisées et celles qui souhaitent bénéficier de la procédure de réévaluation des bilans instaurée en 1946¹. En 1957, il est révisé mais sa diffusion est lente et partielle. Le décret du 13 avril 1962 fixe les modalités de généralisation du plan comptable. En 1966, lors de la réforme du commissariat aux comptes, la quasi-totalité de l'industrie est couverte mais le retard s'accumule dans le commerce.

Touchelay (2011) met en évidence plusieurs facteurs expliquant la lenteur de la normalisation comptable en France et notamment :

- Le désintérêt des élites nationales pour les questions techniques ;
- L'opposition des chambres de commerce et du patronat, attaché au secret des affaires² ;
- L'hostilité des radicaux à l'intervention de l'Etat dans ce domaine ;
- La faiblesse de l'administration fiscale en raison de la lutte continue entre les trois régies — enregistrement, domaine et timbres ; contributions directes ; contributions indirectes —, et de l'insuffisance des effectifs ;
- L'omnipotence de la formation juridique qui prive une partie des décideurs d'une réelle compréhension des réalités économiques,
- La lenteur de l'affirmation de la profession comptable.

Cette normalisation tardive et lente ne favorise pas la mise en œuvre d'un contrôle des comptes efficace. Comment contrôler une comptabilité dont les pratiques demeurent hétérogènes tout au long de la période étudiée ? Selon la loi de 1867, le commissaire doit présenter un rapport sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs. Comment juger de comptes et d'un bilan dont les formes et les modes d'élaboration ne sont pas précisés ? En 1935, il doit contrôler la régularité et la sincérité des

¹ Le décret du 29/06/1948 oblige toutes les entreprises ayant révisé leur bilan à se soumettre aux prescriptions du plan comptable général (Touchelay, 2011, p 232).

² Le rapport de la Chambre de commerce de Paris, chargée d'examiner le projet Fleury-Ravarin de 1921 sur la normalisation comptable, le qualifie de « *but louable mais peut-être ingénu* ». Il estime que les dispositions de ce projet risquent de « *porter, sans profit pour personne, une nouvelle atteinte à la liberté du commerce et de l'industrie* » (Cité par Lemarchand, 1998).

inventaires et des bilans. Comment vérifier la conformité à des règles plus ou moins incertaines et ne faisant nullement l'unanimité ?

La diffusion d'un plan comptable et donc de règles d'établissement des comptes annuels sont indispensables à l'exercice d'un commissariat aux comptes pertinent et éclairé. La lenteur de la normalisation a probablement freiné le développement du contrôle légal ou tout du moins n'a pas permis la propagation d'une méthodologie de contrôle commune à tous les contrôleurs et laissé libre cours à un contrôle illusoire de comptes non réglementés. Neymarck¹, lors du 54^{ème} congrès des sociétés savantes, le 30 mars 1921, justifie cette absence de normalisation : *« il existe autant de bilans différents que de sociétés différentes : le même mode de confection des bilans n'est pas et ne peut pas être le même dans les sociétés ne faisant pas les mêmes opérations, ne suivant pas les mêmes règles pour les répartitions de bénéfices, les amortissements, les réserves ; pour les évaluations des éléments qui composent l'actif et le passif d'une société. On en est arrivé à confondre le bilan avec un état de situation, un inventaire, une balance de comptes. (...) Cette commission (il parle de la commission Vallé de 1902) avait été chargée d'indiquer le meilleur mode d'établissement des bilans de SA : elle aboutit à cette conclusion, c'est que « l'Etat ne pouvait pas intervenir. » La confection d'un bilan est une question de bonne foi et il n'est pratiquement pas possible de recourir à la protection du législateur. Il ne suffit pas, du reste, pour le public d'étudier un bilan, mais il faut, avant tout, qu'il se renseigne sur le degré de confiance que méritent ceux qui l'ont établi et s'assure qu'il se trouve en présence de personnes de bonne foi. »*²

Le contrôle revient alors non pas à contrôler les comptes mais à porter un jugement sur ceux qui les émettent, c'est-à-dire les administrateurs, avec lesquels les commissaires entretiennent des liens étroits, et qui demeurent attachés au secret des affaires.

§ 2 – La faible demande de contrôle

Quatre facteurs paraissent pouvoir expliquer la faible demande d'audit en France durant toute cette période :

- la prédominance du secret des affaires,
- l'omnipotence du conseil d'administration,

¹ Neymarck était membre de la commission Vallé de 1902 portant sur la réforme de la loi de 1867

² Archives nationales, F/12/8165

- la faiblesse du recours au marché financier,
- le concept culturel développé par d'Iribarne (1989) : la logique de l'honneur.

Le secret des affaires est en effet un principe dominant les relations entre les différents acteurs des sociétés commerciales en France ce qui renforce le maintien du contrôle des comptes dans un rôle illusoire et formel. De plus, la gouvernance des SA s'organise autour d'un conseil d'administration au pouvoir absolu et d'actionnaires peu intéressés à la gestion des affaires, ce qui amène également à une faible demande de contrôle. L'autofinancement est la source de financement privilégiée et cela n'incite pas les entreprises à diffuser de l'information financière à l'extérieur puisqu'elles ont peu recours au marché de capitaux. Enfin, la logique de l'honneur, principe universel de la société française (D'Iribarne, 1989), conduit à voir le contrôle comme un acte de suspicion envers le contrôlé.

A – La prédominance du secret des affaires

La préoccupation du secret des affaires est quasi inhérente à toute activité industrielle et commerciale, ne serait-ce que par souci de se protéger de la concurrence. Elle se manifeste au XIX^e par les courriers échangés entre l'administration et les fondateurs de SA lors de la procédure d'autorisation de la société. Ainsi la lettre adressée le 18/07/1825 par les administrateurs de la Papeteries d'Echarçon au ministère de l'Intérieur, en réponse aux observations formulées par ce ministère pour l'obtention de l'autorisation, reflète la préoccupation permanente d'une communication restreinte. *« Quant au secret des affaires, (...) vous remarquerez que si chaque actionnaire avait le droit de venir prendre connaissance des procédés de fabrication, les avantages de la société, qui reposent sur des moyens et procédés particuliers et nouveaux, se trouveraient entièrement perdus. Tout fabricant, au moyen d'une action, aurait le droit de venir apprendre ce qu'il ignore et en ferait son avantage de concurrence. Tout examen de livres de compte rendu est donné à tous les intéressés : les cinq administrateurs peuvent prendre connaissance de toutes les opérations mais une communication plus étendue serait complètement destructive. »*¹

Lors de la promulgation de la loi de 1867, le député Mathieu laisse entendre que la mission du commissaire pourrait dégénérer en *« une inquisition véritable, plus fâcheuse qu'utile à la société »* si celle-ci devenait permanente. Les administrateurs ne souhaitent pas être contrôlés

¹ Archives nationales, F/12/6737.

et préfèrent maintenir les actionnaires dans un état d'ignorance. Les archives de Pont-à-Mousson et de Saint-Gobain abondent dans ce sens. Ainsi les propos du commissaire aux comptes Lenglet qui précisent que les renseignements confiés ne seront que pour lui, comme les autres, et nullement destinés aux actionnaires, le souhait de Cavallier de ne tenir à disposition des actionnaires qu'un bilan et qu'un inventaire officiels très résumés, le choix de Darmour de limiter les informations transmises aux actionnaires concernant notamment les amortissements et dépréciations pratiqués chez Pont-à-Mousson, la dénonciation par le groupement de défense des actionnaires créé en 1933 chez Saint-Gobain de la conspiration du silence organisée par les administrateurs, sont autant d'éléments factuels démontrant l'importance du secret des affaires. Vuillermot (2011) rappelle le peu de publicité autour de l'information comptable et financière dans la 1^{ère} moitié du XX^e. « *Le discours interne valorise exclusivement l'aspect industriel* ». Elle explique que les assemblées générales de Saint-Gobain et de Schneider parlent surtout de techniques et de brevets alors que la réalité est tout autre : « *entre 1938 et 1943, 45% des profits de Saint-Gobain sont déjà d'origine financière* ». Touchelay (2005b) constate qu' « *en France, l'entreprise « maison de verre » n'est vantée que dans les livres. La réalité est celle de la dissimulation des comptes. Il s'agit de se protéger des concurrents, des administrations, des salariés lorsqu'ils réclament d'être informés et même des actionnaires et obligataires fournisseurs de capitaux* ».

Les années 50 et 60 voient un net repli du secret des affaires comme en témoigne l'arrêt Barbès du 24 février 1954. Touchelay (2011, p 298) observe également ce repli en s'intéressant à la normalisation comptable. A partir du décret de 1962 portant sur les modalités de généralisation du plan comptable, « *la réglementation de la comptabilité n'est plus interprétée comme une intrusion abusive de l'Etat dans la vie de l'entreprise mais elle est jugée nécessaire à la production dans une économie libérale où le partenaire public est essentiel* ». Le secret devient cantonné aux données sensibles sur les procédés techniques utilisés ou à quelques aspects financiers.

Cet attachement au secret des affaires jusqu'aux années 50 ne favorise pas à la mise en œuvre d'un contrôle légal des comptes ayant pour vocation l'information des actionnaires. Les administrateurs préfèrent inciter les assemblées générales à choisir comme commissaires aux comptes des hommes leur étant totalement dévoués. Les exemples de Pont-à-Mousson et Saint-Gobain sont significatifs : les commissaires aux comptes, jusqu'à la loi de 1966, sont les hommes du conseil d'administration et non les mandataires des actionnaires.

B – L’omnipotence des administrateurs

Dès la création des SA autorisées, la gouvernance de ces sociétés s’articule autour du conseil d’administration qui dirige la compagnie, prend les décisions de gestion et arrête les comptes, et de l’assemblée générale des actionnaires, qui nomme les administrateurs, et approuve, s’il y a lieu, les comptes qui leur sont présentés.

Les administrateurs exercent seuls le pouvoir et les actionnaires parviennent difficilement à s’impliquer dans la vie de la société. Le courrier adressé par les fondateurs de la société hydraulique de Pouilly en 1832 au directeur du commerce relate ce faible investissement des actionnaires dans la vie sociale en expliquant « *l'impossibilité de trouver parmi des actionnaires peu nombreux, et dont la plupart n'habitent pas la capitale, cinq administrateurs et deux censeurs à la fois.* »¹

Au début du XX^e, la taille des entreprises françaises reste modeste et les SA à caractère familial sont les plus nombreuses.² La demande de contrôle est donc faible dans ces sociétés où le dirigeant, actionnaire principal, est le seul maître de la société, les actionnaires minoritaires, la plupart du temps membres de la même famille, lui accordant une confiance absolue. Dans les plus grosses structures, les actionnaires jouent également un rôle effacé. Ils sont souvent absents lors des assemblées générales et donnent un pouvoir en blanc aux administrateurs. Ils sont plus à la recherche d’un placement financier que d’une participation active à la vie d’une entreprise. Bailly (1930, p 10), l’actionnaire vindicatif de Pont-à-Mousson, dénonce le peu de considération dont jouit l’actionnaire. « *L'actionnaire est parfois traité en indésirable par les administrateurs. Chaque année, pour la forme et pour respecter la loi, les conseils d'administration présentent à leurs actionnaires un semblant de rapport, où l'on parle de politique, où l'on gémit sur la dureté des impôts, la cherté des transports, la loi de 8 heures, le marasme des affaires, mais où l'on ne dit rien de ce que l'actionnaire aurait intérêt à connaître, où l'on s'applique à le décourager. Les bilans ne sont pas sincères ; les bénéfices sont dissimulés. Non seulement on ne les distribue pas, mais on cache les emplois industriels profitables qu'on fait dans les participations et les filiales, dont les bénéfices ne parviennent d'ailleurs nullement aux actionnaires, tandis que les jetons de présence et tantièmes d'administrateurs prolifèrent innombrablement.* » Dans son rapport à l’Assemblée Nationale le 14 décembre 1932, Lesaché dénonce l’omnipotence des conseils

¹ Archives nationales, F/12/6728

² Cf. section 3 du chapitre 2. Selon Granger (1951), en 1936, sur 52 762 sociétés par actions, moins de 3 000 ont leurs titres cotés.

d'administration et des abus qui en découlent. Il dévoile le manque de protection des actionnaires contre les abus des administrateurs pour plusieurs raisons¹ :

- Les actionnaires sont dispersés, ils ne se connaissent pas. Il est difficile pour eux de se grouper, de se concerter. La plupart ne savent rien de l'affaire à laquelle ils s'intéressent, les titres ayant été achetés près de la banque locale, et ils ignorent les assemblées générales.
- Les pouvoirs en blanc. Grâce à ces pouvoirs, le conseil d'administration devient maître de l'assemblée générale.
- L'art de s'assurer la majorité avec la création des actions à vote plural, la création des sociétés holding, les participations croisées, les filiales votant dans la société mère, l'emploi d'actions en report.

Selon Lesaché, c'est une illusion de croire que les actionnaires peuvent exercer un contrôle efficace et se défendre contre l'oligarchie financière si le législateur ne vient pas à leur aide.

S'inspirant du projet de loi Lesaché, le groupement de défense des actionnaires créé en 1933 chez Saint-Gobain critique également ce pouvoir absolu des administrateurs. Alors qu'ils ne détiennent que 1,5% des actions, « *les administrateurs de Saint-Gobain sont tout et les actionnaires ne sont rien.* » Dans ce même état d'esprit, Daladier lance l'expression des "*deux cents familles*" lors du congrès du parti Radical à Nantes en 1934, qui désigne les 200 plus gros actionnaires sur les 40000 de la Banque de France durant l'Entre-deux-guerres. « *Deux cents familles sont maîtresses de l'économie française et, en fait, de la politique française. Ce sont des forces qu'un État démocratique ne devrait pas tolérer, que Richelieu n'eût pas tolérées dans le royaume de France. L'influence des deux cents familles pèse sur le système fiscal, sur les transports, sur le crédit. Les deux cents familles placent au pouvoir leurs délégués. Elles interviennent sur l'opinion publique, car elles contrôlent la presse.* »

Après la promulgation du décret-loi de 1935, les mentalités semblent peu évoluer. Delattre (1936) rappelle que « *l'éducation des actionnaires est à faire* ». Granger explique encore en 1951 que le pouvoir est dans la SA concentré entre les mains de quelques hommes qui peuvent en abuser et que leur conscience n'est pas un frein suffisant. Le contrôle est un contre poids nécessaire à la puissance des responsables de la gestion sociale. Les assemblées

¹ Rapport n°826 par M. Lesaché – Sénat année 1932 – 2^{ème} session extraordinaire (annexe au procès verbal de la séance du 14 décembre 1932). Archives Pont-à-Mousson, PAM OA/36563.

générales, qui se sont transformées en un cérémonial désuet, doivent retrouver leur rôle et le commissaire aux comptes être un réel vecteur d'information pour les actionnaires.

C – Le faible recours aux marchés financiers

L'autofinancement est la source principale de financement et le peu de recours aux marchés financiers explique aussi la faible demande de contrôle. Fabre (2008) reprend les travaux de Bouvier (1972), Caron (1981), Levy-Leboyer (1964, 1976) et note que ces « *études relatives à l'histoire industrielle au XIX^e siècle s'accordent sur l'importance de l'autofinancement dans la croissance industrielle des entreprises* ». Les entreprises préfèrent recourir à leur propre épargne plutôt qu'aux financements extérieurs pour régler les investissements réalisés. « *Le choix d'un mode de financement repose sur une opportunité économique (obtention des ressources au meilleur coût) et sur le respect de l'orthodoxie financière (symétrie partielle entre ressources et emplois de même échéance) ; cette conception actuelle était connue des entrepreneurs de la deuxième moitié du XIX^e siècle* » (Praquin, 2007). Si l'autofinancement s'avère insuffisant lorsque le dirigeant souhaite moderniser ses équipements ou accroître son échelle de production, on sollicite alors le cercle de la famille ou des relations (amis, liens professionnels). Il s'établit ainsi des circuits informels de financements (Fabre, 2008). Quant aux besoins court terme, ils sont souvent couverts par le crédit-entreprises. Il se forme ainsi des réseaux entre les firmes par un jeu de créances et de dettes à court et moyen terme.

Suite à la forte croissance du Second Empire et aux innovations technologiques, la part des immobilisations dans l'actif des entreprises augmente et l'autofinancement ne peut alors financer l'intégralité des investissements. A partir des années 1890, le marché financier s'ouvre aux titres privés. A l'exception des crédits court terme et des escomptes utilisés par les entreprises pour couvrir les besoins de financement court terme, les grandes banques n'interviennent pas directement dans l'aide financière accordée aux entreprises mais permettent, grâce à leur réseau qui se développe sur tout le territoire national, à certaines d'accéder au marché financier. Les entreprises peuvent alors soit augmenter leur capital en émettant de nouvelles actions soit émettre un emprunt obligataire pour financer leurs investissements. Cependant, comme le rappelle Lemarchand (1995, p 532), « *l'augmentation de capital n'est pas toujours bien considérée, ni par les administrateurs, qui y voient le risque de perdre leur majorité, ni par les actionnaires. Sauf à souscrire l'intégralité des actions*

nouvelles, proportionnellement à leurs participations respectives, ces derniers ne sont jamais certains de ne pas se voir spoliés, sur un marché des titres encore très étroit. » Il subsiste toujours un écart important entre l'« actionnaire propriétaire » et l'« actionnaire prêteur », à qui, comme nous l'avons précédemment évoqué, l'on ne diffuse que peu d'informations et qui se sent peu impliqué dans la gestion. Les observations de Fabre (2008) au sein de l'entreprise Schneider illustrent bien cette défiance vis-à-vis de l'augmentation de capital et du risque de dilution du pouvoir : *« les ressources internes sont privilégiées dans cette entreprise où chaque augmentation de capital est scrupuleusement étudiée afin que le contrôle familial demeure intact »*. Le même constat est établi chez Saint-Gobain par Vuillermot (2011) : *« face à l'actionnaire, on met en avant une bonne gestion axée sur l'autofinancement, symbole de la norme et de la tradition managériale dominante des décennies précédentes. Ainsi, l'autofinancement de Saint-Gobain entre 1918 et 1938 se monte à 1790 millions de Francs courants contre seulement 821 pour les augmentations de capital. »* Quant au marché des obligations, il fut longtemps réservé à la sphère publique. Il se développe avec l'essor des sociétés de chemin de fer. L'Etat offre d'ailleurs dès 1852 sa garantie aux émissions réalisées par les compagnies ferroviaires. L'emprunt comporte bon nombre d'avantages par rapport au capital : *« une absence totale de réglementation, le refus d'une reconnaissance légale du groupement d'obligataires, la dilution des porteurs, leur ignorance du milieu des affaires et leur faible niveau socio-professionnel garantissent aux émetteurs l'absence d'immixtion des obligataires dans la gestion de la société »* (Praquin, 2007). C'est seulement en 1935 qu'un décret-loi édicte des mesures de protection pour les obligataires et que les droits de ceux-ci tendent à s'aligner sur ceux des actionnaires. Cependant, *« en matière d'examen des comptes, le décret-loi ignore toutes les tentatives d'information des obligataires, initiées par les projets ou propositions de lois antérieures »* (Praquin, 2007). Même si une expansion du marché financier est observable à partir des années 20 tant en volume que par la présence de nouveaux secteurs d'activité, elle ne génère pas plus de demande de contrôle, l'information financière étant toujours aussi peu diffusée vers les actionnaires minoritaires et les obligataires.

Dans les années 60 l'on assiste à une dissociation de plus en plus forte entre la propriété et la gestion. Suite à la promulgation du Traité de Rome qui permet la libéralisation des échanges et à l'accélération des investissements, les SA, pour financer leur croissance, font désormais appel plus massivement aux marchés financiers. L'information financière doit être plus largement diffusée et la demande de contrôle s'accroît.

D – La logique de l'honneur

Dans son ouvrage, d'Iribarne (1989) souhaite mettre en évidence des modèles nationaux de fonctionnement et de gestion des entreprises à partir de l'analyse comparée de la vie d'établissements de production appartenant à plusieurs pays. Trois pays sont étudiés : la France, les Etats-Unis et les Pays Bas. D'Iribarne (1989) définit la culture comme « *un langage, un code, qui fournit un référentiel permettant aux acteurs de donner un sens au monde où ils vivent et à leurs propres actions.* » L'honneur joue un rôle persistant dans la culture française ainsi que l'opposition entre le noble et le commun. Cette logique de l'honneur se caractérise par la double dimension de privilèges et de devoirs associés à l'appartenance à un corps. En observant le fonctionnement de l'usine Saint Benoît le Vieux, d'Iribarne constate que l'action est beaucoup moins encadrée en France qu'elle ne l'est aux Etats-Unis. Le subordonné n'a pas besoin qu'on lui ait fixé une responsabilité pour se sentir responsable, c'est-à-dire veiller sur ce à quoi il estime devoir veiller. « *On est dans une logique de l'honneur qui insiste sur les devoirs fixés par la coutume, par lesquels le groupe auquel on appartient se distingue plus que dans une logique de vertu qui incite à respecter les lois qui s'appliquent à tous.* » La société française est divisée en groupes hiérarchisés ayant chacun son éthique propre. Chaque groupe n'est pas uniquement attaché à ses privilèges même s'il va défendre ses intérêts, ses prérogatives, mais aussi à ses devoirs. « *Il est riche de devoirs exigeant d'être remplis au-delà de toute obligation légale ou contractuelle et de toute sanction formelle menaçant celui qui s'y dérobe.* » En France, les devoirs de chacun sont fixés par la coutume du groupe professionnel auquel il appartient. On accepte mal que le supérieur fixe des objectifs. Le contrôle d'un supérieur envers son subordonné est ainsi très mal perçu. Ainsi « *contrôler passe pour témoigner d'un manque de confiance offensant envers quelqu'un que l'on juge incapable de remplir lui-même les devoirs de son état.* »

La conception américaine de la vie en société est toute autre. Elle s'appuie sur l'image d'échanges libres et équitables entre égaux. C'est le règne du contrat ayant pour modèle celui passé entre « *un fournisseur qui se doit d'être honnête et un client qui peut se permettre d'être exigeant à condition de définir clairement ce qu'il veut et de payer justement le service fourni.* » Aux Etats-Unis, travailler pour quelqu'un s'inscrit dans une relation contractuelle et n'est pas le signe d'une position inférieure. « *Le contrôle exercé par le supérieur est moins une ingérence indue que l'expression normale d'une attitude de client exigeant.* » Quant aux Pays Bas, leur conception de la vie en société se caractérise par la recherche du consensus.

Chaque individu a une place bien définie dans l'organisation, détient un fort pouvoir de décision personnelle, et exerce une grande résistance aux pressions exercées par l'autorité hiérarchique. Aussi pour que la vie en société soit possible, tout passe par le consensus : écouter, expliquer et s'accorder. On ne peut rien faire sans avoir pris l'avis de ceux qui peuvent être concernés par la décision. Les néerlandais acceptent l'ordre s'il est expliqué. *« Le devoir d'expliquer, d'informer ne concerne pas seulement les responsables vis-à-vis de leurs subordonnés mais joue aussi en sens inverse. »* Il n'y a pas d'opacité comme en France à l'égard des supérieurs et l'on peut donc être contrôlé sans que cela pose de problèmes.

Transposons les observations de d'Iribarne des établissements de production au marché français de l'audit. Selon cette même logique de l'honneur, le contrôle des comptes ne peut être perçu par les administrateurs que comme un acte de défiance envers leur fonction. Comment ne pourraient-ils pas exercer justement leurs devoirs? Or contrôler les comptes remis à l'assemblée générale par les administrateurs reviendrait à remettre en cause ou du moins à douter du bon exercice des devoirs incombant à la fonction d'administrateur.

Par ailleurs, dans ce contexte d'opposition entre le noble et le vil, les administrateurs, dont le statut social est la plupart du temps relativement prestigieux, ne peuvent être contrôlés que par des personnes de statut au moins équivalent. Les commissaires sont d'ailleurs recrutés davantage en fonction de leur positionnement social que sur leurs réelles compétences techniques. Comment accepter d'être contrôlés par des professionnels comptables ne bénéficiant pas encore d'une véritable reconnaissance ?

§ 3 – Le manque de reconnaissance des professionnels comptables

Les professionnels comptables ne disposent que d'un faible capital social et devront se battre pour être reconnus notamment par le milieu des affaires.

A – Le faible capital social des professionnels comptables

Ramirez (2005) utilise la notion bourdieusienne de capital social pour caractériser la population des professionnels comptables en France. Il constate l'énorme distance sociale séparant notamment les membres des conseils de direction des grandes entreprises et la plupart de ceux qui réclament le privilège collectif de devenir les censeurs de leurs comptes.

Aussi la réforme de 1935 est-elle bien acceptée par les administrateurs qui peuvent continuer à sélectionner leurs commissaires aux comptes sur une base individuelle (un seul des commissaires des sociétés cotées doit être inscrit sur la liste tenue par les Cours d'Appel), le capital social comptant davantage que les compétences techniques.

Cette notion de capital social est l'un des concepts développés par le sociologue Pierre Bourdieu, auteur d'une théorie générale du monde social. S'appuyant sur les travaux de Karl Marx, d'Emile Durkheim et de Max Weber, il s'est intéressé aux mécanismes de domination et de reproduction des hiérarchies sociales ainsi qu'au lien entre l'origine sociale des individus et leurs préférences et pratiques (Jourdain et Naulin, 2011). Il définit l'espace social comme un espace structuré en fonction des distances qui séparent les agents. Les individus sont positionnés dans cet espace selon leur plus ou moins grande dotation en capital. Pour Bourdieu, il existe différents capitaux : économique, culturel, social, symbolique, politique... qui constituent autant de ressources sociales pour les agents. Chaque capital peut être considéré comme un stock au volume plus ou moins important. Ainsi le capital économique correspond à l'ensemble des ressources économiques d'un individu, son patrimoine matériel mais aussi ses revenus, grâce auquel il peut acquérir plus facilement d'autres capitaux. Le capital culturel permet à un individu d'apprécier les biens et les pratiques propres à la culture savante. Quant au capital social, il est constitué de l'« *ensemble des ressources actuelles ou potentielles qui sont liées à la possession d'un réseau durable de relations plus ou moins institutionnalisées d'interconnaissance et d'inter-reconnaissance.* »¹ Ce capital est d'autant plus important que l'étendue du réseau de relations de l'agent est grande et que les personnes avec lesquelles il est en relation sont elles-mêmes plus fortement dotées en capitaux économiques et culturels. A l'intérieur d'un champ, défini par Bourdieu comme « *l'ensemble des agents liés par une même activité (ou un même type de production) et se trouvant en lutte pour imposer une conception légitime de leur activité* »², la position des agents et l'ensemble de leurs relations potentielles sont déterminées par la dotation qu'ils possèdent en différents types de capital (Ramirez, 2009b). « *La conversion de capital social, économique et culturel en capital symbolique dépend donc de l'état du rapport de force qui règne dans le champ entre ses dominants et ses dominés et qui renvoie à leurs appartenances de classes respectives dans l'espace social* » (Ramirez, 2005, p 46). Le capital symbolique recouvre en

¹ Cité par Jourdain et Naulin (2011), p 87. Bourdieu (1980), « Le capital social. Notes provisoires », *Actes de la recherche en sciences sociales*, vol. 31, pp 2-3.

² Cité par Ramirez (2005), p 45.

effet les notions de prestige et de reconnaissance sociale. Il permet d'obtenir un certain pouvoir sur ceux qui sont prêts à accorder du crédit aux agents concernés, et une reconnaissance certaine du capital social, économique et culturel. La position d'un individu ou d'une classe dans l'espace social est fonction de trois éléments : le volume global de capital, la structure des capitaux et l'évolution dans le temps de ce volume et de cette structure.

Ramirez (2005) constate qu'en France, le projet professionnel des comptables associe des individus qui partent d'une position relativement basse dans la hiérarchie sociale et qui sont souvent déclassés dans le champ des professions (la médecine, les professions juridiques... paraissent plus prestigieuses) ainsi que dans d'autres champs. Ainsi les diplômés d'écoles de commerce qui étudient la comptabilité et peuvent envisager des carrières professionnelles dans ce secteur sont largement dominés par les diplômés des grandes écoles d'ingénieurs. Ce faible capital social des professionnels comptables ne leur permet pas d'accéder au monopole du commissariat aux comptes et d'obtenir la reconnaissance du monde des affaires pour traiter de pair avec les administrateurs. Le mimétisme avec d'autres professions plus prestigieuses pousse les comptables à adopter un élitisme exclusif tendant d'abord à distinguer le praticien du spécialiste de la comptabilité en général puis la pratique libérale d'autres formes de pratiques.

B – La longue quête de reconnaissance

A la fin du XIX^e, la comptabilité manque de prestige, à la fois cause et conséquence de son absence comme discipline d'enseignement et de recherche des plus prestigieuses universités et des grandes écoles (Ramirez, 2005). Les sciences de l'ingénieur sont en effet la pièce maîtresse des grandes écoles issues de la révolution. La médecine et le droit sont enseignés à l'université depuis des siècles. Selon Léautey (1886), il existe des « *préjugés très résistants* » contre l'enseignement commercial et « *une indifférence générale, encouragés [...] par le délaissement officiel.* » « *Les gouvernants, ministres, sénateurs, députés, imbus du vieil esprit universitaire, ont persisté à considérer comme branche bâtarde sans grande valeur, cet enseignement commercial libre, qui est cependant appelé à relever le commerce de la nation, du jour où elle cessera de la traiter en marâtre.* » Les carrières les plus prisées à la fin du XIX^e sont très délimitées. A côté de la fonction publique on ne trouve que les professions libérales et les métiers juridiques (avocats, médecins, professeur). Les milieux d'affaire, les

cadres économiques sont bien moins considérés (Meuleau, 1992). Si les industriels, avec les mutations du siècle, commencent à jouir d'un certain prestige, négociants et commerçants sont assimilés à des voleurs, gagnant l'argent par l'échange des marchandises qu'ils ne produisent pas. Etre comptable semble, en cette fin du XIX^e, considéré, comme peu glorieux. « *La corporation des comptables est comme le refuge des déclassés : il semble que l'on soit encore propre à être comptable lorsqu'on a échoué en toutes choses* » (Léautey, 1886). Lamendour et Lemarchand (2012) observent que, des années 1860 à 1930, l'image du comptable change. « *L'exactitude consciencieuse du teneur de livres n'est plus que formalisme tatillon et vétilleux.* » Deux phénomènes paraissent expliquer cette dévalorisation du métier. « 1. *L'augmentation du nombre d'employés et de commis en tous genres dans les administrations publiques, les banques, le commerce et bien sûr l'industrie annihile le prestige de la profession. [...]* 2. *Dans ce contexte, la déqualification du travail, devenant plus simple, plus routinier, débouche sur le stéréotype du personnage pointilleux, fade et rabougri* ».

Sous l'impulsion de son président Georges Reymondin, la Compagnie des Experts Comptables de Paris, créée en 1912, tente de redonner ses lettres de noblesse à l'expertise comptable. Elle propose une vision élitiste de la profession comptable réservant aux seuls experts comptables exerçant à titre libéral la possibilité d'être membre de la compagnie. Elle souhaite obtenir un accès privilégié aux fonctions de commissaires aux comptes. Ce projet élitiste est mis à mal par l'explosion du marché des services comptables suite aux réformes fiscales entreprises après la Première guerre mondiale. La création d'un brevet d'Etat d'expert comptable en 1927 ne changera rien. Le titre d'expert comptable n'étant pas protégé, tout un chacun peut donc le revendiquer. Ce diplôme ne parvient pas à améliorer l'image de la comptabilité qui n'est pas considérée comme un vecteur d'expansion mais comme une technique d'enregistrement à vocation patrimoniale (Touchelay, 2011). La plupart des membres des conseils d'administration n'ont aucune connaissance comptable. La maîtrise de la comptabilité en entreprise relève de services spécialisés, de quelques administrateurs et parfois des commissaires aux comptes. La notoriété des experts comptables ne dépasse pas un cercle étroit. Touchelay (2011) souligne la division du monde des affaires entre la France des chiffres qui souhaite utiliser un langage comptable harmonisé notamment pour dialoguer avec le fisc et la France des mots rejetant des pratiques qu'elle méconnaît ou qu'elle condamne par principe.

Lors de la réforme du commissariat aux comptes en 1935, l'Etat méconnaît la qualité du travail des experts comptables et ne leur accorde aucun monopole ni aucun privilège pour accéder aux fonctions de commissaires aux comptes, laissant ainsi les administrateurs libres de leur choix. Selon Ramirez (2005), aux yeux des autorités, l'expertise en comptabilité, reconnue par le diplôme de 1927, ne peut représenter un substitut suffisant à l'expertise sociale requise pour approcher les milieux de la haute finance et de l'industrie. L'Etat manque de confiance envers les spécialistes comptables. Il considère que les comptables français sont loin derrière leurs homologues britanniques en termes de réputation et qu'aucun privilège ne peut leur être accordé (Ramirez, 2009b). Le constat de Touchelay (2005b) confirme ce sentiment : *« les archives financières et fiscales permettent de mettre en évidence un mur de défiance entre la profession comptable et les fonctionnaires du fisc. Tout au long de la période (1916-1965), les professionnels comptables peinent à se faire reconnaître comme partenaires légitimes, notamment au regard de la prévention de la fraude fiscale. »* La création de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés en 1942 n'a pas de conséquence immédiate sur les pratiques du contrôle des comptes, son institution étant totalement déconnectée de la réforme de l'audit légal. Le souhait de Vichy est en effet d'impliquer les comptables dans la planification rationnelle de l'économie. La formation des experts comptables reste rattachée à l'enseignement technique et aux écoles de commerce. L'image de la profession est brouillée par les clivages internes entre comptables agréés et experts comptables, l'absence d'ancrage dans l'enseignement supérieur et le manque de contrôle sur la normalisation.

Parallèlement à cette reconnaissance difficile des professionnels de la comptabilité par le monde des affaires et par celui des administrateurs, on assiste à un effacement très progressif des préjugés à l'encontre de l'enseignement commercial au cours du XX^e (Meuleau, 1992). Lors des premières décennies, les ESC cherchent à réorienter les familles les plus aisées vers l'enseignement commercial supérieur. La Première guerre mondiale et la forte croissance qui suit rend nécessaire la formation de chefs d'entreprise, et permet la prise de conscience de la complémentarité entre formation industrielle et enseignement commercial. L'ingénieur doit aussi s'intéresser à la politique générale de l'entreprise. La prospérité qui suit la Seconde guerre mondiale accélère cette mutation. La fonction commerciale prend de plus en plus de place au sein de l'entreprise du fait du développement des échanges internationaux. Les places enviables de la gestion, des finances, du marketing donnent leur lettre de noblesse à l'enseignement commercial. Néanmoins, la comptabilité reste un domaine réservé aux

étudiants d'écoles de commerce disposant du plus faible capital social. Comme le souligne Meuleau (1992), reprenant les procès verbaux des conseils d'administration de l'école des Hautes Etudes Commerciales, la comptabilité, qui souffre de classe surchargée, ne permet pas aux élèves de maîtriser la pratique des opérations courantes, alors que *« c'est uniquement par le service de comptabilité que ceux de nos anciens élèves qui n'ont pas de relations personnelles dans le monde des affaires, peuvent espérer y entrer »*.

La réforme du diplôme d'expertise comptable en 1963 va permettre de sortir le commissariat aux comptes de sa paralysie en augmentant le contingent de diplômés et en établissant des liens avec l'université. Le capital scolaire, représenté par la détention d'un diplôme, ici le DEC, peut alors se transformer en capital social.

C – Le développement tardif des formations comptables

A la fin du XIX^e on assiste à un développement de l'enseignement commercial et parallèlement de celui de la comptabilité. En 1905, quinze écoles supérieures de commerce sont reconnues par l'Etat et la comptabilité fait partie des matières principales. Néanmoins les 403 diplômés d'écoles supérieures de commerce en 1913 demeurent bien peu nombreux lorsqu'on les compare avec les 17000 étudiants des facultés de droit. A cette même période, la Société Académique de Comptabilité, créée en 1881, souhaite promouvoir l'enseignement de la comptabilité et met en place un système complet d'enseignement avec trois diplômes hiérarchisés : le certificat de teneurs de livres, le diplôme de comptable et le brevet d'expert comptable. Cependant le nombre de brevetés expert comptable est très faible. Entre 1907 et 1931, la Société de Comptabilité de France¹ délivre 21 brevets. En tout état de cause, bien que le brevet d'expert comptable soit celui préconisé par la SCF pour l'exercice de la fonction de commissaire, le nombre très faible de diplômés laisse supposer que fort peu de commissaires en sont titulaires. De même, le brevet d'Etat d'expert comptable créé en 1927 reste confidentiel. Peu de candidats se présentent à l'examen. Beaucoup de comptables réalisent qu'ils peuvent probablement bénéficier des mêmes avantages que les experts comptables brevetés d'Etat sans se soumettre à ces lourdes exigences.

¹ La SAC est reconnue d'utilité publique en 1916 et devient la SCF.

Le décret-loi du 8 août 1935 renforce la compétence du commissaire aux comptes et limite le choix pour l'un des commissaires des sociétés faisant appel à l'épargne publique à une liste tenue par les Cours d'Appel. Le décret du 9 juin 1936 institue un examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes. Il s'agit d'un examen à caractère technique et bien que le commissaire doive vérifier « *l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration* » selon l'article 4 du décret-loi de 1935, le programme de l'examen ne comporte aucune notion liée à la vie de l'entreprise. Le brevet d'Etat d'expert comptable, institué en 1927, est quant à lui modifié par différents décrets. Ainsi l'expert comptable de 1956 paraît plus ouvert sur l'économie et la gestion des entreprises et ses connaissances en droit sont renforcées. Si le socle de base des connaissances en techniques comptables est bien évidemment toujours présent, il s'étoffe par les matières juridiques et économiques. Cependant, le commissariat aux comptes ne peut s'appuyer sur un contingent suffisant de professionnels hautement qualifiés. Le nombre de diplômés d'expertise comptable reste faible : 47 en 1943, 20 en 1944, 85 en 1945, 60 en 1946, et jusqu'en 1960, il reste inférieur à 100 par an. Quant à l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes, il ne fournit en 12 ans, de 1950 à 1962, que 68 commissaires aux comptes. La structure du diplôme d'expert comptable est alors modifiée en profondeur par deux décrets du 4 octobre 1963. Les nombreuses équivalences que cette réforme introduit tissent le lien entre le monde universitaire et la formation professionnelle d'expert comptable. Or la légitimité d'une profession prend sens non seulement lorsque le lien avec l'Etat existe mais également lorsque se tisse un lien indéfectible avec le champ académique (Ramirez, 2001). Ce début de reconnaissance du DEC par le milieu universitaire est l'un des moyens de sortir le commissariat aux comptes de sa paralysie en fournissant un nombre suffisant de diplômés pour son exercice.

Section 3. Le paradigme d'Hofstede-Gray et les modalités de mise en œuvre du contrôle légal des comptes

De nombreux facteurs évoqués dans la section précédente permettent de comprendre les raisons conduisant à l'institution d'un contrôle des comptes, les choix dans les modalités de sa mise en œuvre, les effets, conséquences et évolutions de cette pratique. Cette dernière section s'intéresse à la compréhension des spécificités françaises par rapport aux systèmes mis en œuvre chez ses voisins européens en utilisant la dimension culturelle comme facteur explicatif principal. L'Europe s'est lancée dans une harmonisation de toutes les dimensions de sa vie économique et sociale. L'audit légal des états financiers des sociétés commerciales en est aujourd'hui l'un des rouages essentiels. Cependant, les traditions européennes sont diverses, les cultures différentes. Aussi comprendre cette diversité culturelle et envisager ses conséquences sur les comportements et les organisations permet de mieux appréhender les freins à l'harmonisation et les solutions à envisager pour prendre en compte la culture propre à chaque état membre.

Les évolutions et pratiques du contrôle des comptes en France, Angleterre, Allemagne et Belgique peuvent en effet être interprétées à l'aide des travaux de Hofstede et Gray portant sur l'influence de la culture sur les organisations et les pratiques comptables. Hofstede identifie en 1980 quatre dimensions culturelles : l'équilibre entre l'individuel et le collectif, la distance dans les rapports au pouvoir, le degré d'aversion à l'incertitude, et enfin, le rapport masculin-féminin. En 1988, Gray reprend les conclusions des travaux de Hofstede et pose des hypothèses reliant les quatre valeurs sociétales définies par Hofstede aux quatre axes de la « sous culture »¹ qu'est la comptabilité et qu'il présente ainsi : la professionnalisation ou le contrôle légal, le niveau de flexibilité, la prudence ou l'optimisme et enfin le degré de transparence. Notre objectif est donc d'explicitier, à l'aide des hypothèses formulées par Gray, le lien entre les valeurs culturelles sociétales et les différentes mises en œuvre et évolutions du contrôle des comptes en France et chez ses voisins européens entre 1850 et 1970. Pourquoi notre choix s'est-il porté sur le Royaume-Uni, l'Allemagne et la Belgique ? Tout d'abord, le modèle anglo-saxon est souvent mis à l'honneur dans les réflexions des professionnels comptables et des parlementaires lors des débats autour des différents projets de réforme des

¹ Traduction du terme anglais « subculture ». Le terme « sous culture » peut être défini comme sous-groupe d'un ensemble qu'est la culture sociétale, culture globale de la société dans son ensemble.

textes réglementant le contrôle légal en France. L'ICAEW est ainsi pris en exemple par Chastanet en 1927 pour défendre son projet de loi. Le sénateur Molle en 1966 fait également référence au contrôle des comptes dans les pays anglo-saxons. La Fédération des associations de commissaires de sociétés publie d'ailleurs en 1939 une étude de Montsarrat sur le contrôle des comptes dans les sociétés anglaises et le rôle de l'*accountant*. En 1962, la revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Paris édite un article de Duncan portant sur le contrôle des comptes dans les sociétés britanniques. L'Allemagne et l'institution en 1932 des *Wirtschaftsprüfer* sont également observées par la France. Ramdohr publie pour la Fédération des commissaires inscrits un article sur le contrôle des comptes en Allemagne, également en 1939. Le conseil supérieur de l'OEC s'intéresse spécifiquement aux contrôles et révisions des comptes en Allemagne et en France en 1970. La Belgique, contrairement aux deux pays précédents, semble pour sa part s'inspirer des pratiques françaises. Elle constitue donc un sujet d'étude particulier car elle n'est pas étudiée pour réformer les pratiques françaises comme semblent l'être l'Angleterre et l'Allemagne mais, au contraire, revêt des similitudes notables avec les modalités françaises d'exercice du contrôle légal des comptes.

Pour expliciter le lien entre les valeurs culturelles sociétales et les différentes mises en œuvre et évolutions du contrôle des comptes en France, au Royaume-Uni, en Allemagne et en Belgique, il convient de s'intéresser dans un premier temps aux interactions entre la culture et les pratiques comptables et plus particulièrement celles de l'audit, en examinant les concepts théoriques développés par Hofstede et Gray. Une fois ce cadre théorique posé, les mises en œuvre et évolutions du contrôle dans les quatre pays étudiés seront analysées pour mettre en évidence l'impact des facteurs culturels.

§ 1 – Cadre conceptuel

Les travaux de Hofstede sont à l'origine de nombreuses autres recherches montrant les interactions entre les pratiques comptables et la culture. Hofstede définit quatre dimensions qui permettent d'apprécier les variables culturelles d'un pays et, à l'aide de ce cadre conceptuel, Gray développe huit années plus tard un modèle liant ces axes culturels à des dimensions de la pratique comptable.

A – Les travaux de Hofstede : un socle incontournable

Une des premières études sur le comportement des auditeurs de différents pays est celle de Ferris *et alii* (1980). Ces auteurs comparent la capacité prédictive du modèle V-I-E¹ dans deux contextes culturellement distincts : l’Australie et les Etats-Unis, en étudiant une base de données constituée de 45 auditeurs de grands cabinets comptables de ces deux pays. Durant cette même année, les travaux de Hofstede viennent poser un socle théorique qui sera largement utilisé dans les travaux de recherche en comptabilité. *Culture’s and consequences* devient en effet un best seller de l’étude des dimensions culturelles. Nous en voulons pour preuve le nombre de fois où Hofstede est cité dans les travaux de recherche, notamment dans les travaux de recherche en comptabilité internationale portant sur la mesure de la performance et l’étude des comportements. Baskerville (2003) précise en effet qu’une publication des années 80 est considérée comme un grand classique dès lors qu’elle compte en moyenne 37 à 42 citations par an sur une durée de 20 années. Entre les années 1985 et 2003, *Culture’s consequences* enregistre un nombre moyen de 94 citations par an. En 1988, Gray reprend les conclusions des travaux de Hofstede et lie les dimensions comptables aux dimensions culturelles identifiées par Hofstede. D’autres études, comme l’indiquent Ding *et alii* (2005), renforcent le cadre conceptuel d’Hofstede et Gray : Belkaoui (1989), Chow *et alii* (1995), Hussein (1996), Perera (1989), MacArthur (1996), Roberts & Salter (1999). Citons également les travaux de Hugues *et alii* (2009), portant sur la capacité des auditeurs débutants au Mexique et aux Etats-Unis à mener une revue analytique et à identifier les risques d’erreurs matérielles, et qui interprètent les résultats obtenus à l’aide de trois dimensions culturelles identifiées par Hofstede. Cependant, aucune démarche historique longitudinale ne semble avoir utilisé ce cadre conceptuel pour interpréter les mises en œuvre et évolutions observées. De plus, les études citées portent pour la plupart sur la comptabilité internationale et peu s’intéressent au contrôle des comptes.

¹ Le modèle V-I-E “*Valence Instrumentality Expectancy*” explique comment les individus prennent une décision. La force de la motivation pour agir, exécuter une tâche, choisir un comportement, est le produit de trois perceptions : *Expectancy X Instrumentality X Valence*. L’*expectancy* correspond à l’espérance que l’effort accompli conduira à la performance attendue. Elle s’appuie sur l’expérience passée, la confiance en soi et la difficulté perçue de l’objectif à atteindre. L’*instrumentality* est la croyance que le fait d’atteindre l’objectif permettra d’obtenir une récompense (promotion, salaire, prix...). La *valence* est l’importance que chaque individu accorde aux récompenses. Elle est fonction de ses valeurs, ses besoins, ses buts.

Hofstede considère la culture comme la programmation collective de l'esprit qui distingue les membres d'un groupe ou d'une catégorie de personnes de ceux d'un autre groupe¹. A partir d'une enquête réalisée entre 1967 et 1973 auprès de 116000 salariés d'IBM, Hofstede affecte un score à 40 pays sur les quatre dimensions culturelles qu'il a identifiées² :

- la distance dans les rapports au pouvoir,
- l'aversion à l'incertitude,
- l'équilibre entre l'individuel et le collectif,
- le rapport masculin-féminin.

La distance hiérarchique est liée aux différentes solutions envisagées pour répondre au problème générique de l'inégalité entre les hommes. Elle mesure l'acceptation des membres d'une société face à la distribution inégale du pouvoir dans les organisations et les institutions. Les sociétés à faible distance dans les rapports au pouvoir cherchent à diminuer les inégalités et à maintenir une certaine équité dans la distribution du pouvoir. Plus la distance dans les rapports au pouvoir sera grande, plus cela conduira à un contrôle centralisé des décisions. Cette distance s'exprime, par exemple, par le nombre d'échelons entre la base et le sommet d'une entreprise (Merkens et Demorgon, 1998). Sur le plan historique, Hofstede souligne que la distance hiérarchique est plutôt diminuée par l'influence de la culture communautaire ; par contre, elle est allongée par l'influence de la culture royale-impériale.

L'aversion à l'incertitude correspond, quant à elle, au niveau de stress d'une société face aux événements futurs inconnus. Elle mesure en quelque sorte le degré d'inconfort, le mal être des membres d'une société face au doute et à l'ambiguïté. Cette aversion à l'incertitude conduit au besoin de contrôler l'environnement et les situations par des lois et des règlements. A l'opposé, dans les sociétés à faible aversion à l'incertitude, les personnes sont capables de prendre facilement des risques et montrent une grande tolérance pour les idées et opinions auxquelles elles ne sont pas habituées. Selon Merkens et Demorgon (1998), le contrôle fort veut s'appuyer sur des bases assurées qui peuvent aller de précautions concrètes à des précautions juridiques voire religieuses. Le contrôle faible suppose davantage d'acceptation des situations comme ambiguës, réversibles dans leurs malheurs et leurs bonheurs. Ils concluent que cette polarisation du contrôle renvoie à divers antagonismes adaptatifs. Faut-il

¹ Hofstede (2001) p 9: *"in this book I treat culture as the collective programming of the mind that distinguishes the members of one group or category of people from another."*

² En 1991, Hofstede ajoutera une cinquième dimension culturelle : l'orientation long terme ou court terme.

anticiper les évènements, au risque d'être avantagés si nos anticipations sont justes et handicapés si elles sont fausses, ou bien garder notre disponibilité pleine et entière d'inventer à chaud la réponse quand nous connaissons la situation réelle ? Hofstede relie le contrôle fort de l'incertitude aux cultures royales et impériales. Le contrôle faible de l'incertitude serait plus en rapport avec des cultures développant la nécessité d'avoir confiance dans ses forces, dans les circonstances, et, d'être, de ce fait, toujours prêts à faire face.

L'équilibre entre l'individuel et le collectif correspond au « *degré d'appréciation de l'effort individuel par rapport à l'effort collectif* » (Ben-Messahel, 2009, p 220). Dans les cultures collectivistes, l'attention portée aux normes, aux obligations, aux devoirs guide la plupart des comportements sociaux. Dans les cultures individualistes, le comportement social est guidé par les besoins personnels, les droits et les contrats. Chow *et alii* (1999) illustrent parfaitement cette dimension dans leur étude sur le partage d'information et l'influence culturelle. Les auteurs partent d'un guide d'entretien structuré avec des questions semi-ouvertes qu'ils adressent à des cadres moyens taïwanais et australiens. Ces cadres doivent indiquer leur attitude lors d'une réunion lorsqu'ils doivent notamment clarifier la situation exposée par l'animateur de la réunion. Lorsque les Taïwanais prennent la parole pour demander des informations complémentaires sur la situation exposée, ils le font pour le bien de l'entreprise. Le besoin de comprendre les faits exposés est lié à la prise d'une meilleure décision pour l'entreprise. Quant aux Australiens, poser une question correspond au principe général qu'un individu ne peut pas tout savoir. La prise de parole est libre. La nation chinoise est une nation à dimension culturelle collectiviste alors que l'Australie est culturellement individualiste.

Enfin, la masculinité ou la féminité repose sur la répartition du rôle émotionnel entre l'homme et la femme. La masculinité signifie une préférence pour la réussite, l'exploit, l'affirmation et le succès matériel, alors que les sociétés à culture féminine privilégient le relationnel, la modestie, la qualité de vie et se préoccupent des plus faibles. Les valeurs culturelles à orientation féminine sont davantage centrées sur ce qui demande protection, sur ce qui est petit ou faible et qu'il convient d'aider : *small is beautiful*. Les valeurs culturelles à orientation plus masculine sont davantage centrées sur ce qui est grand et vaste : *big is beautiful* (Merkens et Demorgon, 1998).

B – Le cadre conceptuel développé par Gray : les aspects culturels de la comptabilité

Gray (1988) tisse le lien entre les variables culturelles définies par Hofstede et la pratique de la comptabilité. Il s'intéresse tout d'abord au degré de professionnalisation des pratiques comptables. La préférence pour l'exercice individuel du jugement professionnel et le maintien d'une profession autorégulée s'opposent à l'exercice d'un contrôle légal et au maintien d'une profession dans laquelle l'interventionnisme étatique fixe les règles de fonctionnement. Selon Gray, plus un pays obtient un score élevé sur la valeur « individualisme » et un score faible sur les valeurs « distance dans les rapports au pouvoir » et « aversion à l'incertitude », plus son rang sera élevé en termes de professionnalisation.

Gray identifie une seconde variable culturelle de la comptabilité : le niveau de flexibilité. Les pratiques comptables peuvent en effet être uniformes, quelles que soient les entreprises, pour une meilleure comparabilité, ou bien souples pour s'adapter aux circonstances particulières de chaque entreprise. Plus un pays obtient un score élevé sur les valeurs « aversion à l'incertitude » et « distance dans les rapports au pouvoir » et faible sur la valeur « individualisme », plus son rang sera élevé en termes d'uniformité.

Gray évoque ensuite la prudence qu'il situe à l'inverse de l'optimisme. Cette variable comptable est véritablement liée aux modalités d'évaluation des actifs et au calcul du profit. Plus le score d'un pays est élevé pour l'« aversion à l'incertitude » et plus il est faible pour l'« individualisme » et la « masculinité », plus les pratiques comptables seront prudentes.

La dernière variable culturelle de la comptabilité porte sur le secret que Gray oppose à la transparence. Le goût du secret est en effet cohérent avec une forte « aversion à l'incertitude » qui tend à restreindre la divulgation de l'information financière pour éviter les conflits, la concurrence et pour préserver la sécurité. Une forte « distance dans les rapports au pouvoir » favorise également le secret, l'absence de divulgation des informations préservant ainsi les inégalités et donc le pouvoir de certains. La valeur « collectivisme » tend aussi vers une préférence pour le secret où des liens forts existent entre les membres du groupe, pour une diffusion de l'information au sein du groupe et non vers l'extérieur. Enfin, une société féminine est plus encline au secret car l'information ne sera diffusée qu'aux personnes proches, impliquées.

Les hypothèses de Gray étant posées, permettront-elles d'éclairer les différentes mises en œuvre et évolution du contrôle des comptes entre 1850 et 1970 dans les quatre pays européens étudiés : la France, l'Angleterre, l'Allemagne et la Belgique ?

§ 2 – Discussion sur l'impact des facteurs culturels

Avant toute discussion, il convient de définir les hypothèses de travail ainsi que leurs limites. Le rôle joué par l'Etat est différent dans les quatre pays étudiés et induit la mise en œuvre de modèles comptables divers. A l'aide du paradigme de Gray, le choix des modalités de contrôle des comptes par la France, la Belgique, l'Angleterre et l'Allemagne peut être interprété.

A – Hypothèses de travail et limites

Cette discussion repose sur l'hypothèse implicite d'une certaine stabilité et intemporalité des facteurs culturels. En effet, les prémices du contrôle des comptes observées dans les quatre pays étudiés entre 1850 et 1970 seront ici analysées à partir des dimensions culturelles identifiées par Hofstede dans les années 1970. Il semble évident que la culture n'est pas figée et qu'elle correspond à une construction permanente intégrant sans cesse de nouveaux éléments qui s'ajoutent ou remplacent les acquisitions antérieures. Elle n'est pas statique et doit s'adapter à son environnement. Si la culture paraît bien évolutive, il n'en demeure pas moins qu'elle provient d'une transmission d'éléments acquis d'une génération à une autre, permettant ainsi une certaine continuité de la culture dans le temps. Selon Harrison *et alii* (2004), la culture est un acquis et non un héritage. Chaque génération transmet à la suivante un ensemble de règles et de normes comportementales qui identifient un individu comme un membre de la société. Une grande partie de ce conditionnement culturel représente un processus subtil d'inculcation dans lequel l'individu expérimente un processus d'apprentissage collectif avec les autres membres de la même société. La culture ne semble donc pas être uniquement le fruit d'événements proches mais la maturation de croyances transgénérationnelles. Hofstede lui-même explique que les dimensions culturelles qu'il a identifiées trouvent leur origine dans des croyances, comportements ou coutumes centenaires. D'Iribarne (1989) pose l'hypothèse que la continuité de chaque culture, alors qu'elle-même est marquée par de multiples évolutions, vient de la stabilité du système d'oppositions fondamentales sur laquelle elle est construite.

Par ailleurs, les travaux de Hofstede sur lesquels s'appuie notre analyse ont fait l'objet de fortes critiques. Baskerville (2003) n'hésite pas à intituler son article : « *Hofstede never studied culture* ». Sa principale remarque réside dans le fait qu'Hofstede assimile un pays à une culture. Or, au sein de chaque nation, il existe bien évidemment des diversités culturelles, des groupes ethniques différents. Elle considère que le fait de réduire la culture à quatre dimensions est une approche beaucoup trop étroite pour analyser un phénomène complexe. Elle suggère d'utiliser l'identité ethnique comme approche de la culture plutôt que la nation. Baskerville réitère ses critiques en 2010 mettant en avant que la culture n'indique pas le territoire d'un état mais correspond à un système de croyances, à un réseau de significations communes, un « *web of meaning* ». Hofstede (2003) rétorque que les pays sont aujourd'hui la seule unité disponible pour mener à bien une comparaison et que les corrélations obtenues lors de ses travaux montrent la qualité de l'analyse menée. Pour comprendre l'impact des facteurs culturels, cette même approximation sera ici conduite : un pays correspond à un positionnement culturel défini par un score obtenu sur chaque axe identifié par Hofstede.

Bhimani (1999) critique également les travaux s'appuyant sur le modèle d'Hofstede. Il explique que ces recherches forment un tout homogène, dont la capacité à renforcer la compréhension du phénomène comptable demeure faible. En effet, ces travaux utilisent les mêmes méthodes, les mêmes bases de données et le même cadre théorique ce qui conduit à des conclusions sans surprise, prévisibles. Joannides *et alii* (2010) expliquent que ces premières recherches portent essentiellement sur les systèmes de mesure de la performance et le contrôle de gestion dans les organisations internationales, et s'intéressent avant tout aux USA, au Japon et à la Chine en mettant en œuvre une méthode quantitative, résumant la culture à l'obtention d'un score. La singularité de notre propos est qu'il diffère des études ci-dessus décrites par le terrain qu'il se propose d'étudier : quatre pays européens et par la méthode utilisée. Il s'inscrit donc dans le contexte des études post-Hofstede décrites par Joannides *et alii* (2010), qui portent sur différents cadres organisationnels : entreprises cotées et marchés financiers, organisations du secteur public, associations à but non lucratif, différentes communautés, et comportent de longs développements pour présenter le contexte étudié et ne se contentent plus d'analyser uniquement les dimensions d'Hofstede.

L'utilisation du cadre conceptuel d'Hofstede présente, pour Harrison et McKinnon (1999), trois principaux points faibles : une sélection des dimensions culturelles étudiées, un traitement équivalent de ces dimensions comme si elles avaient toutes le même poids pour

chaque nation, un traitement superficiel des dimensions qui seraient uniformes pour chaque pays. Par ailleurs, l'utilisation de ce cadre laisse dans l'oubli d'autres conceptions intéressantes. Harrison et Mc Kinnon déplorent la simplification excessive de ce qu'est la culture. Reprenons ces quatre éléments de critique :

- les auteurs des articles s'appuyant sur les recherches d'Hofstede n'ont pas pris en compte dans leurs travaux l'ensemble des axes culturels définis dans ce modèle, ce qui ne présage pas d'une grande rigueur scientifique.

- ils suivent la tendance universelle consistant à appliquer le même poids aux normes, croyances, valeurs pour chaque culture. Les dimensions identifiées par Hofstede constituent une sorte de boîte noire d'où sortent un score et une définition du positionnement culturel des pays. Bhimani (1999) va dans le même sens lorsqu'il explique que l'une des difficultés à appliquer les travaux d'Hofstede provient du manque de pertinence des éléments perçus comme centraux pour identifier la culture. Les mesures des dimensions prédéfinies, obtenues sur une étude et appliquées à une autre, font face au risque d'anachronisme car les changements de la société sur des périodes prolongées altèrent le profil culturel selon les dimensions prédéfinies. De plus, certaines tendances culturelles peuvent avoir un impact primordial sur certains contextes nationaux alors qu'elles sont secondaires pour d'autres. Il existe des différences notables dans le degré d'influence exercé par les éléments culturels selon les contextes rencontrés. Lachman *et alii* (1994) soutiennent également que toutes les variables culturelles n'ont pas le même impact pour définir un comportement. Ces variables devraient être différenciées selon l'influence qu'elles ont pour légitimer et conduire les choix des modes d'organisation et de comportement de la direction des entreprises.

- Le modèle d'Hofstede néglige la complexité et la diversité de la culture en proposant une sorte de standardisation de cette dernière au lieu de rendre compte de sa spécificité. Ce traitement simpliste s'effectue à la fois par la forme de sa représentation par un jeu limité de dimensions regroupées et par l'affirmation de l'uniformité de ces dimensions. Ainsi, le concept de « distance au pouvoir » peut recouvrir des réalités fort différentes. Harrison et Mc Kinnon (1999) expliquent que le score élevé de la France sur cet axe provient d'une certaine répugnance envers les relations de dépendance personnelle. Pour éviter ces liens de dépendance, la France fait le choix d'une organisation de type bureaucratique. Au Japon, qui obtient également un score élevé sur la dimension culturelle « distance au pouvoir », la

société préfère un modèle d'organisation paternaliste et privilégie un niveau de dépendance élevé dans les relations hiérarchiques. D'Iribarne (1989) avait précédemment émis cette réserve de simplification excessive à propos du cadre conceptuel d'Hofstede en soulignant que la culture d'un pays ne pouvait être réduite à un assemblage de dimensions individuelles. La culture est, pour cet auteur, un système de sens, de signification à travers lequel l'individu perçoit et interprète une situation ou une action concrète. Il partage ce système avec les autres membres de sa communauté qui a, au cours de son histoire, élaboré ce système d'interprétation. D'Iribarne plaide pour le développement de méthodes de gestion appropriées au contexte culturel de chaque pays. Lorsqu'il tente d'expliquer le fonctionnement de trois usines implantées en France, aux Pays-Bas et aux Etats-Unis par les différences culturelles, il recourt à l'histoire comme fondement de ses interprétations. Pesqueux (2004) souligne que les travaux de Hofstede ont soulevé des critiques mais, plus que la signification des scores, l'aspect restrictif des items insuffisants pour définir une culture nationale, l'interdépendance des items, c'est plutôt la méthode de recherche et les catégories auxquelles elle mène qui sont discutables. Il semble difficilement acceptable de réduire la culture à des catégories aussi restreintes.

- Les auteurs des recherches utilisant le cadre conceptuel d'Hofstede accordent une confiance absolue au modèle sans utiliser d'autres méthodes pour comprendre comment les pratiques peuvent varier d'un groupe à l'autre. Ils laissent ainsi de côté la recherche transdisciplinaire et l'éclairage d'autres disciplines. Pour comprendre comment et pourquoi les organisations sont différentes ou similaires entre les nations, Bhimani (1999) estime qu'il est nécessaire d'expliquer le processus par lequel les organisations ont émergé avec des caractéristiques nationales. L'histoire a un rôle primordial pour comprendre le présent. Afin d'apprécier quels facteurs homogènes sont à l'origine ou influencent un mode de contrôle au travers différentes organisations, l'approche historique du contexte national semble tout-à-fait appropriée.

Notre étude s'intéresse à l'ensemble des dimensions définies par Hofstede et utilise un modèle particulier développé par Gray, liant les axes culturels à différentes variables de la pratique comptable. De plus, cette analyse des variables culturelles s'ajoute à un long développement historique qui a permis de mettre en évidence différents facteurs ayant joué un rôle sur l'émergence du contrôle des comptes. Elle ne constitue pas un tout mais vient en complément de l'étude approfondie du contexte social, économique, politique, historique et

culturel. Par ailleurs, elle apporte une contribution originale à la recherche actuelle. L'objectif de la recherche de Joannides *et alii* (2011) étant de recenser l'apport des articles post-Hofstede à la connaissance des pratiques comptables, ces auteurs ont étudié 68 articles parlant de culture ou de diversité, publiés en 2009. Parmi ceux-ci, l'audit, au sens large, et la profession comptable, sont l'objet de 10 articles. Ainsi Christopher *et alii* (2009) analysent l'indépendance de la fonction d'audit interne au travers de ses relations avec la direction et le comité d'audit. Cooper *et alii* (2009) évoquent également la notion d'indépendance en analysant l'utilisation du rapport d'audit de KPMG sur l'activité du commandement américain en Irak. L'éthique de l'auditeur est le thème central de l'article de Shafer (2009) portant sur les cabinets d'audit chinois. Skaerbaek (2009) s'intéresse à l'audit du secteur public. La normalisation de l'audit fait l'objet de deux articles : celui de Richardson (2009) apportant un éclairage sur la normalisation dans un contexte particulier : le Canada et celui de Samsonova (2009) portant sur l'évolution de la réglementation de l'audit en Russie. Enfin, quatre articles parlent de la profession comptable : Farag (2009) mène une revue historique de l'évolution de la comptabilité et de la profession comptable en Egypte de l'époque des Pharaons à nos jours ; Ramirez (2009a) explique comment les organisations professionnelles du Royaume-Uni ont maîtrisé les différentes aspirations de leurs membres ayant émergé au cours de l'histoire ; Yee (2009) tente de comprendre l'influence politique et idéologique sur le processus de professionnalisation des comptables chinois et Hammond *et alii* (2009) traitent du processus de fermeture de la profession comptable après l'Apartheid en Afrique du Sud. Ces dix articles, même s'ils sont relativement peu nombreux (1/7^{ème} des articles étudiés), témoignent que la dimension culturelle est un angle d'approche apportant un éclairage intéressant pour la compréhension des pratiques comptables.

B – Place de l'Etat dans les modèles comptables anglo-saxon et continental

La notion d'Etat est spécifique à la fois dans le temps et l'espace (Alexander et Servalli, 2011) et elle est relativement récente. Durant la Préhistoire, ce concept est inconnu même s'il existe des communautés vivant sous un ensemble de règles. Durant l'époque féodale, le gouvernement est partagé entre différents dirigeants. L'Etat moderne tend ensuite à substituer à ces situations, dans lesquelles les juridictions se chevauchent, la création d'un Etat centralisé. Au XIX^e, la nation est l'élément unitaire où la souveraineté est localisée. C'est la période d'une connexion étroite entre l'Etat et la société, caractérisée par un nationalisme

politique dont le but est de créer une identité nationale. Selon Bourdieu, l'Etat possède « *le pouvoir de nomination légitime, c'est-à-dire le pouvoir permettant l'imposition officielle de la vision légitime du monde social* » (Jourdain et Naulin, 2011). Grâce aux ressources matérielles et symboliques qu'il concentre, l'Etat peut régler le fonctionnement des différents champs par le biais d'interventions financières comme les aides publiques à l'investissement, la définition de la réglementation... et ainsi contribuer à la définition des rapports de force entre les détenteurs de capitaux.

En France, le point culminant de l'Etat en tant que construit légal se situe au XVI^e lors de l'unification du pays sur le plan légal et politique. En Allemagne, cela se produit environ 300 années plus tard. La France et l'Allemagne ont d'ailleurs un système légal s'appuyant sur le droit romain. Ainsi, dans les pays catholiques de droit romain comme la France, un Etat fort et centralisateur a généralement laissé peu de place à la constitution de groupes intermédiaires et a intégré les professions dans des structures organisées par lui comme les corporations françaises au XVII^e (Ramirez, 2005). Au Royaume-Uni, selon Cassese (1986), l'autorégulation par la société elle-même a une grande influence. Il y a une forte tradition d'auto gouvernance. Pendant plusieurs années, il n'y eut aucune loi administrative car les corps publics étaient soumis à la *common law*. Au Royaume-Uni, l'Etat est un concept historiquement illégitime. Les professionnels anglo-saxons ont acquis le droit de se réguler eux-mêmes et ont préservé leur autonomie par une distanciation par rapport à l'Etat et par rapport à leur public, réel ou potentiel (Ramirez, 2001). La notion d'Etat est donc acceptée différemment par chaque communauté, qui a développé sa propre culture, son mode de vie et de conduite des organisations. Cette perception de l'Etat va donc influencer les modalités de développement des organisations et des professions. « *Le projet qui conduit chaque profession à la reconnaissance publique emprunte donc des chemins qui lui sont dictés par les caractéristiques d'un environnement social, économique et culturel.* » « *Dans la très libérale Angleterre les groupes professionnels ont conquis leur indépendance sur des domaines d'activité laissés libres de toute intervention par l'Etat.* » En France, « *les professions réglementées l'ont justement été par les pouvoirs publics qui ont trouvé là un moyen de les contrôler* » (Ramirez, 2005). Ces divers modes de développement vont aboutir à des modèles comptables différents. Ainsi le modèle comptable anglo-saxon s'oppose-t-il au modèle continental.

Le modèle comptable anglo-saxon est défini par Diggle et Nobes (1994) comme celui des pays où la comptabilité est traditionnellement considérée comme un terrain relevant des organisations professionnelles (et non gouvernementales), où la fidélité à une réalité économique est l'objectif, où l'influence des règles fiscales est moins marquée, où le principe de prudence trouve sa limite dans les principes de rattachement des charges aux produits et dans la séparation des exercices, où la pression pour une information transparente en annexe s'oppose à la tradition de confidentialité et de secret des affaires et où la consolidation dispose d'une longue histoire. Selon de Beelde (2002), le rôle de l'Etat est considéré, par la recherche traditionnelle anglo-saxonne, comme se limitant au support du monopole de la profession.

On l'oppose généralement au modèle comptable européen continental. Les pays continentaux européens mettent en avant des administrations d'élite, possédant une charge grâce à des références, un diplôme (De Beelde, 2002). Larson (1990) explique qu'un haut niveau de formation initiale est essentiel dans le processus de professionnalisation mais que, si, dans l'approche anglo-saxonne, l'attention se porte sur l'apprentissage professionnel, le modèle continental est, pour sa part, sensible aux études universitaires. Selon la théorie corporatiste de l'Etat (Walker et Shackleton, 1995), des intérêts organisés montrent une tendance vers le monopole et sont encouragés par l'Etat en échange de leur adhésion à certaines normes et à la réalisation d'une fonction de régulation sur leurs membres pour le compte de l'Etat. La création de la CNCC, dont les membres ont le monopole de l'exercice de la fonction de commissaire, en est l'illustration française.

Ces modèles comptables sont la résultante complexe de différences environnementales. De nombreux facteurs comme le système légal, le système politique, le climat social, l'histoire, les facteurs économiques mais aussi les facteurs culturels, permettent d'éclairer les choix des différents pays dans l'adoption d'un modèle. Le commissariat aux comptes est une pratique comptable aujourd'hui largement répandue mais, comme nous l'avons constaté, ces modalités de mise en œuvre ont été fort différentes selon les pays observés. Affinons notre étude en nous intéressant à une catégorie particulière de facteurs explicatifs, les facteurs culturels, à l'aide du modèle développé par Gray (1988) croisant les dimensions culturelles et les dimensions comptables.

C – Le cadre conceptuel de Gray : correspondance entre dimensions comptables et dimensions culturelles

Baydoun et Willett (1995) résument, comme le montre le tableau 31, les hypothèses posées par Gray liant les valeurs sociétales aux valeurs comptables :

Tableau 31 - Correspondance entre les dimensions comptables et les dimensions culturelles

Dimensions culturelles de Hofstede	Dimensions comptables de Gray			
	Professionnalisation	Uniformité	Prudence	Secret
Distance au pouvoir	-	+	?	+
Aversion à l'incertitude	-	+	+	+
Individualisme	+	-	-	-
Masculinité	?	?	-	-

Source : Baydoun N. et Willett R. (1995), p 71.

Reportons dans le tableau 32 les scores obtenus par le Royaume-Uni, la France, l'Allemagne et la Belgique.

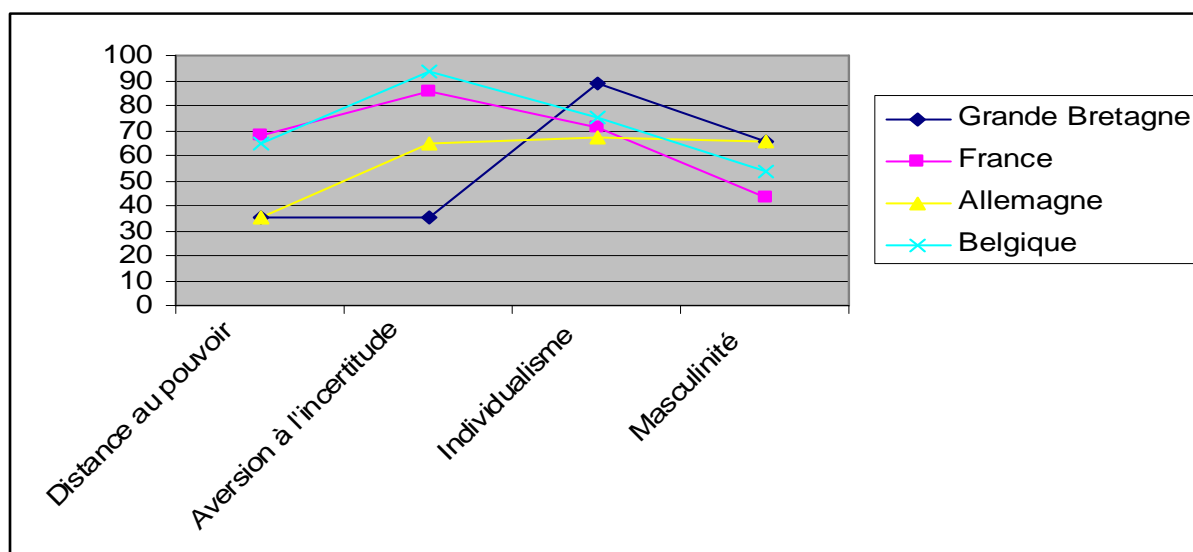
Tableau 32 - Score de la Grande Bretagne, de la France, de l'Allemagne et de la Belgique sur les quatre axes d'analyse de Hofstede

	Distance au pouvoir		Aversion à l'incertitude		Individualisme		Masculinité	
	score	rang	score	rang	score	rang	score	rang
Grande Bretagne	35	42-44	35	47-48	89	3	66	9-10
France	68	15-16	86	10-15	71	10-11	43	35-36
Allemagne	35	42-44	65	29	67	15	66	9-10
Belgique	65	20	94	5-6	75	8	54	22

Source : Hofstede (2001) Exhibit A.5.1 p 500¹

¹ Pour la valeur « distance au pouvoir », plus le score est élevé, plus l'ordre hiérarchique et la distribution inégale du pouvoir sont acceptés facilement, sans besoin de justifications. Pour les 50 pays testés par Hofstede, le score le plus faible est de 11 pour l'Australie et le plus élevé de 104 pour la Malaisie. En ce qui concerne la valeur « aversion à l'incertitude », un score élevé indique une forte aversion à l'incertitude. Ainsi, la Grèce est le pays testé par Hofstede qui présente culturellement la plus forte inquiétude face aux événements inconnus du futur avec un score de 112 et la Jamaïque semble la moins inquiète avec un score de 8. Pour le critère « individualisme », plus le score est élevé, plus la société est de type individualiste. Le score le plus faible, qui correspond à un pays dont la culture est collectiviste, est obtenu par le Guatemala avec 8 ; le plus élevé indiquant un pays à forte culture individualiste est obtenu par les USA avec un 91. Enfin, un score élevé pour le dernier critère décrit une société masculine. Ainsi la Suède et la Norvège avec des scores respectifs de 5 et 8 sont des sociétés féminines alors que le Japon a des valeurs masculines avec le score le plus élevé de 95.

Graphique 32 - Positionnement de la Grande Bretagne, de la France, de l'Allemagne et de la Belgique sur les quatre axes d'analyse de Hofstede



La France et la Belgique paraissent donc avoir des valeurs culturelles proches, les deux courbes se chevauchant alors que les profils culturels de l'Allemagne et de la Grande Bretagne sont spécifiques (cf. graphique 32).

L'Angleterre durant la période étudiée est tout à fait dans le cadre d'une profession autorégulée, exerçant un jugement professionnel indépendant, dans un cadre législatif souple. Dès la seconde moitié du XIX^e, l'audit est une activité importante pour les comptables britanniques. Le *Company Act* de 1862 rend libre la création des sociétés de capitaux à responsabilité limitée. La nomination obligatoire d'un auditeur pour ces sociétés est une disposition du *Company Act* de 1900. Les entreprises peuvent s'appuyer sur les prestigieuses associations de professionnels comptables, notamment l'ICAEW fondée en 1880 et la SIA en 1885. Les *chartered accountant* disposent d'une formation exigeante et stricte et font partie de l'establishment anglais. Le contrôle est perçu comme une garantie efficace et non comme une mesure de défiance envers les administrateurs. La crise de 1929 conduit le législateur à intervenir et le *Company Act* de 1929 maintient l'obligation pour l'assemblée générale des actionnaires de nommer un ou plusieurs auditeurs. Ces contrôleurs, qui exercent une mission permanente, ne doivent pas s'immiscer dans la gestion et apposent leur certification sur le bilan de l'entreprise auditée. Aucune condition de nomination n'est précisée dans la loi anglaise, ni aucune précision sur les vérifications à effectuer. C'est seulement en 1948 que des

conditions de recrutement sont définies par la loi : le choix des auditeurs est limité aux membres de l'une des 4 associations d'experts comptables¹ reconnues dans le Royaume-Uni. Cette loi introduit également des incompatibilités à l'exercice de la fonction d'auditeur. Les associations professionnelles britanniques ont une forte influence sur l'évolution des techniques comptables, la révision des écritures et l'élaboration des diligences professionnelles. Duncan (1962) rappelle que l'ICAEW a publié depuis vingt ans toute une série d'importantes recommandations comptables et qu'elle a commencé en 1961 la publication d'une série d'exposés portant sur la révision. Le réviseur est tenu par la loi de rendre compte aux actionnaires de l'exercice de sa mission. Le modèle type de rapport proposé par l'ICAEW est le suivant : *« à notre avis, le bilan ci-dessus et le compte de profits et pertes annexé donnent une vue vraie et sincère de la situation des affaires de la société au ... et de ses bénéfices pour l'année se terminant à cette date. Nous avons obtenu toutes les informations et toutes les explications que nous avons jugées nécessaires. A notre avis, la société a tenu ses livres correctement, et les comptes établis en conformité avec ceux-ci et avec ces informations et explications, donnent de la manière prescrite les renseignements requis par la loi sur les sociétés de 1948. »*

En Belgique et en France, la loi rend obligatoire la nomination de commissaires aux comptes mais les organisations professionnelles comptables ne parviennent pas à s'imposer comme ressources pour cette pratique de l'audit et le contrôle demeure illusoire.

La loi belge de 1873 impose aux sociétés à responsabilité limitée de publier des états financiers audités et instaure un conseil de surveillance composé d'un ou plusieurs commissaires. Aucun critère de nomination à cette fonction n'est requis par la loi. Bien que les commissaires soient responsables de l'audit des états financiers, ils manquent souvent d'indépendance et de compétence technique (De Beelde, 2002). Après la crise de 1929, le décret du 9 juillet 1935 instaure une commission bancaire pour superviser le secteur bancaire. Les commissaires des banques doivent être choisis parmi la liste des réviseurs agréés de banque. En 1953, la loi crée l'institut des réviseurs d'entreprises et oblige les sociétés cotées à choisir au moins l'un de leurs contrôleurs parmi les membres de l'IRE. C'est seulement en 1985 que l'obligation pour les entreprises de faire auditer leurs comptes par un membre de l'IRE est introduite. L'IRE est organisée comme un corps professionnel libéral auto régulé,

¹ Ces quatre associations sont : l'*Institute of Chartered Accountants of England and Wales*, l'*Institute of Chartered Accountants of Scotland*, l'*Institute of Chartered Accountants in Ireland*, l'*Association of Certified and Corporate Accountants*.

dirigé par les professionnels, mais sous la supervision du conseil de surveillance nommé par le ministère de la Justice.

En France, jusqu'aux années 60, le secret des affaires domine et le commissaire est davantage l'homme du conseil d'administration que le mandataire des actionnaires. Son recrutement demeure entièrement libre, sous réserve de respecter les critères d'incompatibilités définis par le décret-loi de 1935 et à l'exception d'un des commissaires des SA faisant publiquement appel à l'épargne qui doit être choisi sur une liste tenue par les Cours d'Appel. La loi de 1966 donne enfin un cadre moderne à l'audit légal en France, en créant une véritable profession : le commissariat aux comptes et en imposant pour toutes les SA le choix d'un commissaire inscrit sur une liste. Néanmoins, le rôle de l'Etat demeure prépondérant. La CNCC est rattachée au ministère de la Justice et les différentes commissions régionales d'admission sur les listes, qui exercent également le pouvoir disciplinaire, ne comprennent pas uniquement des membres de la profession.¹ Ils y sont même minoritaires.

En Allemagne, au début du XX^e, le contrôle est avant tout interne et demeure aux mains de l'*Aufsichtsrat* qui fait exceptionnellement appel à des experts, en la personne des membres du VDB, des réviseurs agréés par les chambres de commerce ou encore des sociétés fiduciaires. En 1931, le *Bilanzprüfer* apparaît dans la vie des sociétés allemandes et est désigné par l'assemblée générale des actionnaires : il exerce une mission temporaire de contrôle des comptes, la mission permanente étant celle de l'*Aufsichtsrat*. Cette fonction de contrôleur ne peut être exercée que par les *Wirtschaftsprüfer*, qui doivent justifier de 6 ans de pratique professionnelle et subir un examen. Les sociétés fiduciaires peuvent s'inscrire comme *Wirtschaftsprüfer* dès lors que l'un de leurs administrateurs est titulaire de ce titre et qu'elles n'emploient pas plus de 6 réviseurs pour un *Wirtschaftsprüfer*. En 1965, une nouvelle loi modifie les modalités du contrôle des comptes. Le *Wirtschaftsprüfer* doit vérifier les documents comptables annuels pour juger de leur conformité aux dispositions légales. Après son élection par l'assemblée générale des actionnaires, sur proposition du conseil de

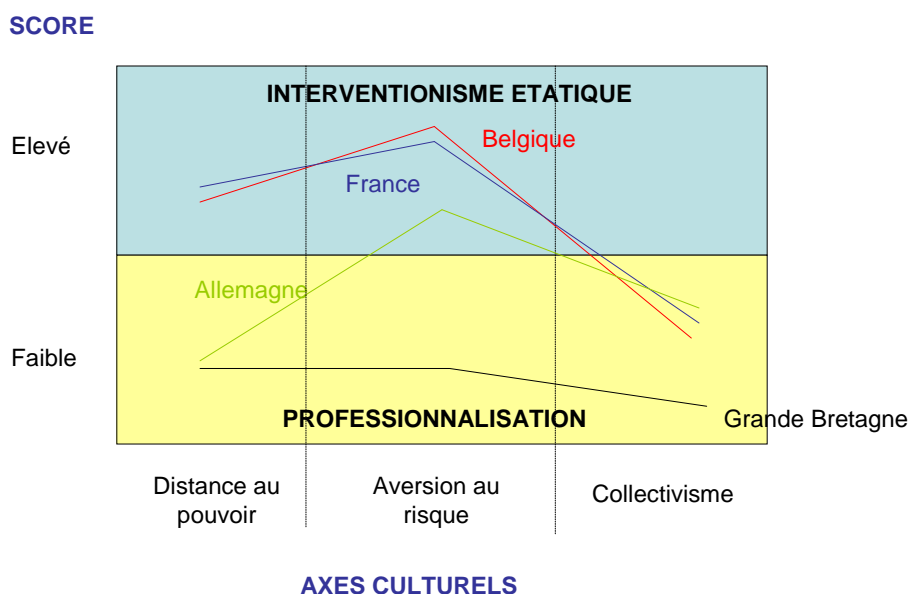
¹ Article 8 du décret du 12 août 1969 : « La commission régionale (...) est composée de cinq membres : 1) un magistrat du siège de la Cour d'Appel, président ; 2) un magistrat du siège d'un tribunal de grande instance du ressort de la Cour d'Appel, vice-président ; 3) un magistrat d'un tribunal de commerce du ressort de la Cour d'Appel ; 4) le directeur régional des impôts dans la circonscription duquel est situé le siège de la Cour d'Appel ; 5) le président de la CRCC. Les trois premiers membres sont désignés chaque année, pour compter du 1^{er} juillet, par le premier président de la Cour d'Appel. Ils peuvent, en cas d'empêchement, être remplacés par un suppléant, choisi et désigné dans les mêmes conditions. Le directeur régional des impôts peut se faire suppléer, en cas d'empêchement, par un fonctionnaire placé sous son autorité. Le président de la compagnie régionale peut se faire suppléer par un vice-président. Le secrétaire greffier en chef de la Cour d'Appel assure le secrétariat de la commission. »

surveillance, le directoire confie immédiatement sa mission au contrôleur, qui est nommé pour un an. Le contrôleur remet un rapport écrit au directoire sur le résultat de ses contrôles. Le directoire transmet alors le rapport du contrôleur ainsi que ses propres commentaires au conseil de surveillance. Le rapport du contrôleur à l'assemblée générale consiste uniquement dans le visa de certification qu'il appose au bas des documents comptables (CSOEC, 1970). Ce visa est reproduit dans toutes les publications ou reproductions des documents comptables prévues par la loi ou les statuts. Le texte de ce visa est prescrit par la loi : « *la comptabilité, les documents comptables annuels et le rapport de gestion correspondent aux lois et aux statuts tel que je l'ai constaté après une vérification diligente* ». En cas d'objections importantes, le contrôleur doit formuler des réserves motivées ou refuser de délivrer le visa. Le rapport du contrôleur au conseil de surveillance n'est donc pas communiqué à l'assemblée générale, qui en a une connaissance indirecte par le biais du rapport que lui présente le conseil de surveillance.

1. La professionnalisation des pratiques comptables

Ce premier axe d'analyse des pratiques comptables oppose un exercice autorégulé par la profession à la pratique d'un contrôle légal dont les règles de fonctionnement sont fixées par l'Etat.

Graphique 33 - Positionnement de la Grande Bretagne, de la France, de l'Allemagne et de la Belgique sur les axes culturels liés à la dimension comptable « professionnalisation »



Si l'on regarde le classement des quatre pays, l'Angleterre obtient le score le plus élevé sur la valeur « individualisme » et les scores les plus faibles sur les axes « distance au pouvoir » et « aversion à l'incertitude », ce qui, selon le tableau 31, devrait correspondre à un fort degré de professionnalisation et à un moindre interventionnisme de l'Etat. En effet, la préférence envers une profession indépendante et autorégulée semble cohérente avec un cadre sociétal souple dans lequel les valeurs significatives sont l'indépendance, la croyance envers les décisions individuelles et le respect des efforts de l'individu. Une faible aversion à l'incertitude conduit également à une plus grande tolérance face à une diversité de jugements, à la valorisation de la pratique. Une faible distance dans les rapports au pouvoir correspond enfin à une société où le pouvoir est peu centralisé, où l'ordre hiérarchique n'est pas imposé mais accepté par le groupe et qui va donc privilégier les pratiques régulées par des instances professionnelles. Au Royaume-Uni, l'influence des organisations professionnelles est en effet remarquable dès la fin du XIX^e. Alors que la loi n'impose aucun critère pour la nomination des auditeurs, les entreprises ont recours aux *chartered accountants*. L'ICAEW prend en charge le recrutement de ses membres, leur niveau de qualification ainsi que la rédaction des diligences professionnelles, sans intervention de l'Etat. La loi de 1948 en imposant le recrutement des *auditors* parmi les membres des quatre grandes associations comptables reconnaît le prestige de celles-ci et leur accorde sa confiance.

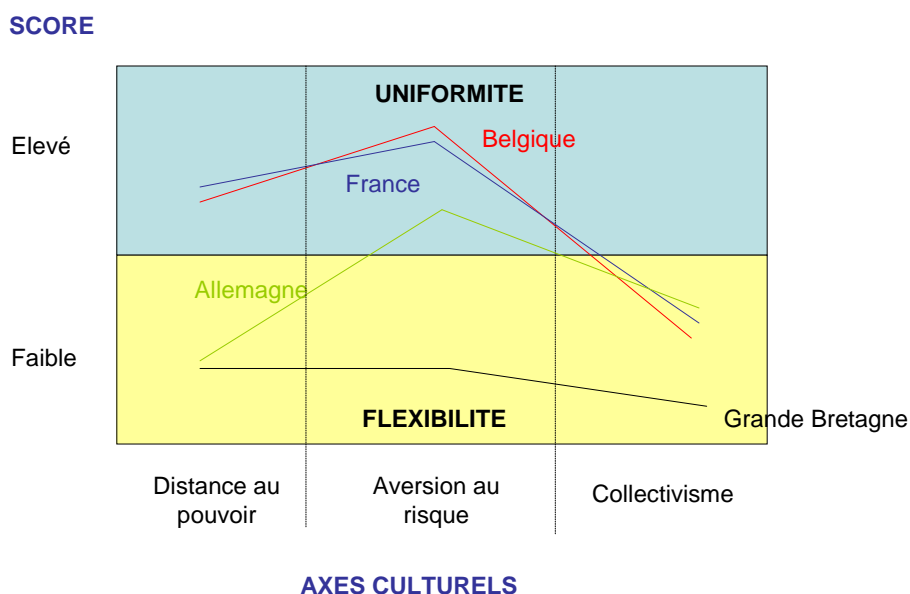
A l'opposé se situent la France et la Belgique, avec un score fort sur les valeurs culturelles « distance dans les rapports au pouvoir » et « aversion à l'incertitude » et un score plus faible sur le critère « individualisme » (cf. graphique 33). Les deux facteurs « distance au pouvoir » et « aversion à l'incertitude » peuvent ici expliquer le faible poids des organisations professionnelles et l'interventionnisme de l'Etat, qui, au terme du processus d'émergence, continue à jouer un rôle central dans les pratiques. En effet, en France, la loi fixe les modalités de recrutement des commissaires aux comptes, qui doivent être inscrits sur une liste. Les commissions d'admission sur ces listes comprennent un représentant de la profession mais également des représentants de l'Etat (magistrats, directeur des impôts). En Belgique, les organisations professionnelles comptables ont également joué un rôle mineur et l'IRE est sous le contrôle d'un conseil de surveillance nommé par le ministère de la Justice.

L'Allemagne a un profil différent avec un rang plutôt faible sur le critère « individualisme » qui explique que le contrôle soit non pas le fait d'un individu mais d'un groupe l'*Aufsichtsrat*. Ce score plus faible sur le critère « individualisme » peut aussi expliquer le fait que l'audit n'est pas réservé à une pratique libérale mais qu'il existe dès le début du XX^e des sociétés fiduciaires. La faible distance au pouvoir observée en Allemagne justifie enfin une législation qui accorde une forte importance à un organe interne de surveillance : l'*Aufsichtsrat*, organe purement privé et non contrôlé par l'Etat. Néanmoins, l'Allemagne obtient un score relativement élevé sur le critère « aversion au risque » qui peut expliquer l'obligation faite par la loi de recruter les contrôleurs parmi les *Wirtschaftsprüfer*.

2. L'uniformité versus la flexibilité

Gray identifie ensuite une seconde variable de la culture comptable : l'uniformité ou la flexibilité.

Graphique 34 - Positionnement de la Grande Bretagne, de la France, de l'Allemagne et de la Belgique sur les axes culturels liés à la dimension comptable « flexibilité »



Le Royaume-Uni obtient pour rappel un score faible sur les dimensions « distance au pouvoir » et « aversion au risque » et un score élevé sur la dimension « individualisme », ce qui, selon Gray (1988), va de pair avec la dimension « flexibilité » (cf. graphique 34). En effet, la pratique du contrôle des comptes en Angleterre est relativement souple. Le choix des *auditors* est limité aux membres des quatre grandes organisations professionnelles comptables du Royaume-Uni mais chacune de ces organisations détermine ses propres règles d'admission. Les diligences professionnelles sont également établies par les organisations professionnelles. La loi de 1948 en restreignant ainsi le choix des *auditors* ne fait qu'inscrire dans les textes une pratique déjà bien établie.

La France et la Belgique obtiennent des scores opposés à ceux du Royaume-Uni pour les dimensions « distance au pouvoir » et « aversion au risque » et sont beaucoup moins sensibles à l'individualisme. Ce positionnement doit conduire à une pratique uniforme. Dans ces deux pays, dès les XIX^e, la loi impose la nomination commissaire à toutes les SA, ce qui peut caractériser une pratique uniforme de l'audit. Néanmoins, jusqu'en 1966 pour la France, et en 1985 pour la Belgique, les dispositions législatives demeurent imprécises quant à la qualification du commissaire. Seul l'un des commissaires des SA cotées doit être choisi sur une liste de commissaires agréés. La pratique s'uniformise alors : toutes les SA doivent

nommer au moins un commissaire qui doit être inscrit sur une liste et doit être membre, en France, de la CNCC, et, en Belgique, de l'IRE.

Quant à l'Allemagne, son positionnement sur le graphique 33 ne laisse pas entrevoir quelle pratique elle est susceptible d'adopter. Le contrôle des comptes en Allemagne est une pratique hybride, à la fois souple car résultant d'un organe interne, l'*Aufsichtsrat*, et uniforme car mettant en œuvre un organe externe, le *Wirtschaftsprüfer*, dont la profession est réglementée. Par ailleurs, le texte du visa apposé par les contrôleurs est défini par la loi et est uniforme quelle que soit l'entreprise auditée.

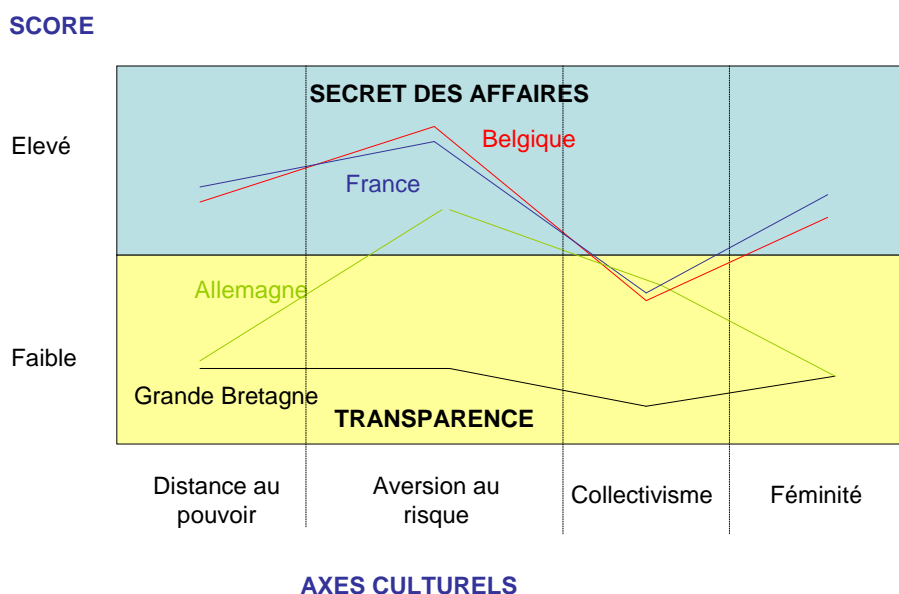
3. La prudence s'oppose à l'optimisme

Gray évoque ensuite la prudence opposée à l'optimisme, variable associée aux modalités d'évaluation des actifs et au calcul du profit. Le travail de l'auditeur a pour finalité la formulation d'un jugement porté sur une représentation de l'entreprise au travers ses états financiers. La comptabilité est donc le langage sur lequel s'appuie l'auditeur pour émettre son opinion. Le fait d'exercer l'audit dans un pays observant des règles comptables qualifiées de prudentes entraîne-t-il des spécificités pour cette fonction d'auditeur ? Il semble pour le moins délicat de faire le lien entre la dimension culturelle comptable « prudence » qui porte sur la comptabilité en tant que technique d'évaluation et la fonction d'auditeur. La troisième hypothèse de Gray ne pourra donc être confrontée à la réalité du contrôle.

4. Le secret des affaires ou la transparence

La dernière variable culturelle de la comptabilité identifiée par Gray porte enfin sur le secret opposé à la transparence.

Graphique 35 - Positionnement de la Grande Bretagne, de la France, de l'Allemagne et de la Belgique sur les axes culturels liés à la dimension comptable « secret »



La France et la Belgique, obtenant les scores les plus élevés sur les critères « aversion à l'incertitude » et « distance au pouvoir » et le plus faible pour le critère « masculinité », doivent selon Gray privilégier le secret à la transparence (cf. graphique 35). Le commissaire aux comptes est un contrôleur externe à la société. Sa fonction est par conséquent plus difficilement acceptée par les sociétés attachées à la variable culturelle « secret ». Il peut être en effet perçu comme un étranger venant s'immiscer dans l'entreprise contrôlée. Durant la période observée, les apporteurs de capitaux sont en France très attachés au secret des affaires. Ils demeurent hostiles à la présence d'un contrôleur externe qui pourrait nuire à la bonne marche de l'entreprise. Le commissariat aux comptes est donc en France et en Belgique réduit jusqu'en 1966 à une fonction souvent honorifique. Le commissaire établit la plupart du temps un rapport de complaisance sans porter préjudice aux administrateurs.

L'Angleterre a un classement opposé à celui de la France et de la Belgique ce qui nous permet de comprendre son attachement à la transparence. L'auditeur joue en Angleterre son rôle en tant qu'organe de gouvernance et de contrôle. Les entreprises anglaises ont la possibilité de choisir leurs auditeurs parmi les associations prestigieuses de professionnels comptables que sont l'ICAEW et la SIA et comprennent l'intérêt pour les actionnaires d'un contrôle efficace et efficient, exercé par des professionnels à la fois compétents et indépendants.

L'Allemagne, moins individualiste que ses trois voisins européens, laisse le contrôle aux mains d'un organe de gouvernance interne l'*Aufsichtsrat*, ce qui tendrait à indiquer une préférence pour le secret. De même, son aversion à l'incertitude relativement forte n'invite pas à la transparence. Cependant, l'Allemagne est classée au même rang que l'Angleterre sur le critère « distance au pouvoir ». Ce classement intermédiaire peut donc expliquer la voie particulière retenue par ce pays pour la mise en œuvre du contrôle : un contrôle dévolu à un organe interne et une transmission d'information complète du contrôleur à l'*Aufsichtsrat* mais réduite vers l'assemblée générale des actionnaires, à qui l'on ne communique que le visa et non l'intégralité du rapport.

Conclusion du quatrième chapitre

La loi de 1966 et son décret d'application de 1969 sont le fruit du long processus d'émergence du commissariat aux comptes. Ces nouvelles dispositions législatives définissent, d'une part, une nouvelle mission permanente pour le commissaire : la certification des comptes et, d'autre part, entérinent le principe de non immixtion dans la gestion. L'indépendance et la compétence du commissaire sont au cœur de ce texte. L'indépendance est renforcée par le maintien et l'ajout d'incompatibilités à l'exercice de la fonction de commissaire, par la durée du mandat fixée désormais à 6 ans. Quant à la compétence, elle semble garantie par la tenue d'une liste unique de commissaires qui devront être titulaires soit du diplôme d'expertise comptable, soit de l'examen d'aptitude à la fonction de commissaire aux comptes. La profession est organisée par la création de la CNCC et des CRCC, qui restent sous le contrôle de l'Etat, représenté dans les commissions d'admission. Ainsi, contrairement à l'Allemagne et au Royaume-Uni, la France conserve deux organisations professionnelles distinctes, celles des experts comptables et celles des commissaires aux comptes, cette séparation trouvant son origine dans le clivage entre commissaire inscrit et non inscrit du décret-loi de 1935 et entre expert comptable et comptable agréé suite à la création de l'OECCA en 1942.

Différents facteurs paraissent expliquer la lenteur de ce processus d'émergence. Ainsi l'imprécision, voire l'absence, des textes législatifs portant sur le contrôle des comptes ou bien sur l'objet de ce dernier : la comptabilité, conduisent au maintien d'un contrôle honorifique et formel. La faible demande de contrôle jusqu'aux années 60, en raison de l'omnipotence des administrateurs, de la prédominance du secret des affaires et de la logique

de l'honneur dans la société française qui tend à percevoir tout contrôle comme un acte de défiance, n'incite pas au développement d'un contrôle des comptes efficace et accepté. Enfin la faible reconnaissance de la profession comptable ainsi que le développement tardif des formations comptables ne permettent pas l'acquisition par les professionnels comptables d'un capital social suffisamment conséquent pour traiter de pair avec les dirigeants des entreprises qu'ils sont censés contrôler.

Le cadre conceptuel développé par Gray (1988), reliant les axes des pratiques comptables aux dimensions de la culture identifiées par Hofstede, permet d'éclairer le choix dans les modalités de mise en œuvre de l'audit. Ainsi, la France et la Belgique ont un positionnement culturel très proche qui les prédispose au secret, à l'uniformité et à l'interventionnisme étatique. Les scores obtenus par le Royaume-Uni laissent présager d'une société qui privilégie la transparence des pratiques comptables, la flexibilité et la professionnalisation. Il est vrai que dans ce pays, les organisations professionnelles ont eu, dès la fin du XIX^e, une influence forte sur la pratique du contrôle des comptes. L'Allemagne a un profil atypique ce qui peut expliquer son système de contrôle hybride, alliant à la fois un organe interne l'*Aufsichtsrat* et un contrôleur externe, dépendant d'une organisation professionnelle, le *Wirtschaftsprüfer*.

Conclusion

Comment s'est développé le commissariat aux comptes en France, du contrôle des comptes pratiqué dans les SA du XIX^e jusqu'à la loi de 1966 qui fixe son cadre actuel ? Pour démontrer le passage d'une simple fonction de contrôle des comptes à une véritable profession organisée par la loi de 1966 et son décret d'application, nos propos se sont articulés autour des trois axes caractérisant une profession :

- L'activité. Une profession étant un sous-ensemble d'activités, la pratique du contrôle des comptes a été étudiée notamment au travers des statuts des SA autorisées, des textes de lois, des exemples de la SA des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson et de la Compagnie Saint-Gobain, de lectures dans la presse économique et professionnelle.
- Les organisations professionnelles. En effet, les membres d'une profession sont pourvus de droits spécifiques, tels que se constituer en association autonome et reconnue et interdire l'exercice de l'activité à ceux qui n'en sont pas membres. De la création de la SAC en 1881 à la constitution de la CECF en 1912, de la Fédération des associations de commissaires inscrits, suite au décret-loi de 1935, à la fondation de l'OECCA en 1942, cette thèse met en avant les combats menés par les professionnels durant toute cette période pour que soient reconnues ces différentes organisations.
- La formation. Une des prérogatives des membres d'une profession réside en l'organisation de la formation. Aussi nous avons étudié l'évolution des formations comptables : la création des premières écoles de commerce, le développement du système d'enseignement de la SAC-SCF, l'évolution des diplômes d'Etat d'expertise comptable ainsi que celle de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes.

Nous avons mis en évidence trois périodes, chaque rupture correspondant à une nouvelle avancée législative :

- Du Code de Commerce aux lois de 1863-1867,
- De 1867 au décret-loi de 1935,
- De 1935 à la loi de juillet 1966.

Comment le commissariat aux comptes est-il passé de la fonction à la profession, depuis le Code de Commerce de 1807 à la loi de 1966 ? Même s'il existait au préalable dans certaines sociétés, notamment dans quelques grandes compagnies coloniales de l'Ancien Régime, le contrôle des comptes se développe avant tout dans certaines SA autorisées mais revêt alors diverses formes. Ces pratiques ont sans doute constitué une sorte de laboratoire expérimental avant l'institutionnalisation du contrôle en 1867. Le commissaire est alors chargé de « *faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs.* »¹ De 1867 à 1935, le commissariat aux comptes demeure une fonction honorifique et formelle. Le commissaire, censé être le mandataire des actionnaires, est, dans les faits, l'homme du conseil d'administration. Malgré l'existence d'un système complet d'enseignement de la comptabilité organisé par la SAC-SCF, il demeure insuffisamment formé à la technique comptable, d'autant qu'il est choisi avant tout pour sa proximité sociale avec le dirigeant et pas nécessairement parmi les professionnels de la comptabilité. La crise de 1929 provoque une réaction de l'Etat qui souhaite alors moraliser le monde des affaires et restaurer la confiance des investisseurs envers les SA. Néanmoins, si les SA faisant appel à l'épargne publique doivent choisir un de leurs commissaires parmi une liste tenue par les Cours d'Appel, suite à la promulgation du décret-loi de 1935, ce choix reste totalement libre pour les autres sociétés. Dans les années 50, le recours au marché financier dû au phénomène de concentration des entreprises se traduit par une demande de contrôle plus forte. Les mentalités évoluent. La réforme du DEC en 1963 et les passerelles existant désormais avec le milieu universitaire permettent d'envisager une augmentation du nombre de diplômés d'expertise comptable, tout-à-fait qualifiés pour exercer la fonction de commissaires aux comptes. La loi du 24 juillet 1966 et son décret d'application du 12 août 1969 introduisent une véritable rupture dans les pratiques du contrôle des comptes. Le commissariat aux comptes devient une profession. L'activité se ferme aux seuls commissaires inscrits sur les listes tenues par les Cours d'Appel. La profession s'organise autour de la CNCC et des CRCC. La commission régionale d'inscription comprend parmi ses membres de droit le président de la CRCC et peut également agir en tant que chambre de discipline. La formation des candidats et la formation continue de ses membres est également l'une des missions confiée à la CNCC, même s'il est vrai que le cursus du DEC lui échappe totalement.

¹ Art. 32, loi du 24-27 juillet 1867.

Pourquoi l'émergence de la profession de commissaire aux comptes a-t-elle été si lente ? Cela tient tout d'abord aux imprécisions et lacunes des textes législatifs concernant à la fois le dispositif de contrôle mais aussi l'objet de ce contrôle qu'est la comptabilité. De plus, l'attachement au secret des affaires, l'omnipotence des administrateurs, le faible recours aux marchés financiers, l'ancrage culturel français dans la logique de l'honneur n'incite pas à la mise en œuvre d'un contrôle externe indépendant. Enfin le manque de reconnaissance des professionnels comptables, en raison de leur faible capital social, d'un marché des services comptables non réglementé, d'un titre d'expert comptable non protégé jusqu'en 1942 et du développement tardif des formations comptables, simultanément cause et conséquence de ce manque de reconnaissance, n'a pas permis qu'une organisation puisse s'entendre sur des questions doctrinales, imposer une normalisation de fait ou obtenir le monopole des mandats de commissariat. Enfin, selon le paradigme d'Hofstede et Gray, le modèle culturel français prédispose au secret, à l'uniformité et à l'interventionnisme étatique. Jusqu'à la loi de 1966, l'Etat n'a pas réussi à trouver de vecteur pour porter l'esprit de la loi à l'intérieur des entreprises contrôlées et à l'intérieur de la société française dans sa globalité.

Pourquoi la France a-t-elle choisi un système hybride d'organisation de la profession comptable ? Cette fragmentation trouve son origine en 1935 lorsque le décret-loi refuse aux experts comptables brevetés d'Etat un monopole sur le commissariat aux comptes. Les commissaires agréés, d'origines et de formations variées, se regroupent alors en associations, formant la Fédération nationale des commissaires inscrits. En 1942 l'OECCA est créé et s'intéresse tardivement au contrôle des comptes. Ce n'est que dans les années 60 qu'il prend conscience de l'intérêt des missions de commissariat et se montre favorable à la création d'un grand corps professionnel d'experts en comptabilité alors que la Fédération nationale des commissaires inscrits s'y oppose. Finalement, la loi de 1966 et le décret de 1969 créent une profession spécifique : le commissariat aux comptes, avec une instance professionnelle propre : la CNCC, tout en la rendant accessible aux diplômés d'expertise comptable et aux titulaires du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes.

De futures recherches permettraient d'apporter à cette thèse d'intéressants compléments sur des thèmes qui n'ont pu être abordés ici, la thèse étant un travail limité dans le temps. Ainsi la population hétérogène des commissaires de l'Entre-deux-guerres mériterait sans doute que l'on s'y attarde davantage. Elle pourrait être étudiée dans un prochain travail pour une région donnée. La rupture que constitue la loi de 1966 a été analysée en tant qu'aboutissement d'un

long processus d'émergence du commissariat aux comptes et essentiellement au travers des textes législatifs. Le témoignage de commissaires en fonction à cette époque apporterait certainement un éclairage différent sur cette réforme. La pratique du commissariat aux comptes a notamment été appréhendée par l'analyse des archives de la Compagnie Saint-Gobain et de la société des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson. Ce choix est en effet dû à l'accessibilité de ces données et à la richesse des documents conservés. Mais il serait sans doute intéressant d'apprécier l'exercice du commissariat aux comptes à partir de l'analyse de séries de rapports aux assemblées générales, pour plusieurs entreprises sur une longue période, à partir des archives du Crédit Lyonnais (relavant aujourd'hui du Crédit Agricole).

Notre questionnement initial peut également conduire à de nouvelles réflexions pouvant faire l'objet de recherches futures et portant sur la différence entre le rôle de l'auditeur perçu par l'opinion publique et son action réelle ainsi que sur les interactions entre les différents acteurs du marché de l'audit. Ainsi le commissaire aux comptes, perçu comme le garant de la sincérité de l'information comptable, est-il un remède efficace pour restaurer la confiance en cas de crise ? Un parallèle intéressant pourrait être mené entre la crise de 1929 et le décret-loi de 1935, et le scandale Enron et les lois de sécurité financière des années 2000. Cinq acteurs principaux sont au cœur du dispositif de contrôle des comptes : les actionnaires des sociétés auditées, les administrateurs de ces mêmes sociétés, les organisations professionnelles en charge du contrôle des comptes, les grands cabinets d'audit et l'Etat. Qui guide qui dans la mise en œuvre du mécanisme de contrôle ? Est-il nécessaire que les actionnaires soient conscients de l'utilité que représente pour eux le contrôle des comptes présentés par les administrateurs pour que celui-ci devienne efficace ? Suffit-il que l'Etat impose une réglementation pour celle-ci s'impose au marché ou bien est-ce la demande du marché qui doit réguler et organiser le contrôle ?

Néanmoins, nos observations amènent à s'interroger sur la permanence des problématiques inhérentes à un dispositif donné, ce qui n'est pas sans rappeler ce que Nikitin (2006) nomme, par rapport à la gestion proprement dite, un « *dilemme managérial récurrent* ». En effet nous avons constaté que les mêmes questionnements sur le mécanisme de contrôle des comptes survenaient à tout moment de la période étudiée.

Le premier est celui de l'indépendance. Dès 1867 se pose la question : comment garantir l'indépendance des commissaires à l'égard des administrateurs ? La presse économique et professionnelle se fait le relais de propositions émanant soit des parlementaires, soit des professionnels eux-mêmes, comme la mise en place d'incompatibilités (cf. projets de lois des années 30) ou comme la limitation du choix du commissaire à un corps professionnel aux hautes valeurs morales (cf. propos de Georges Reymondin.) Le décret-loi de 1935 renforce l'indépendance du commissaire aux comptes en instituant des incompatibilités et des interdictions à l'exercice de sa fonction. Mais cela demeure insuffisant. Cette notion d'indépendance ne peut en effet être garantie par un panel de dispositions législatives car elle correspond à un concept subjectif, proche des valeurs de probité, d'éthique, d'honorabilité. L'OECCA et la Fédération nationale des commissaires inscrits mettent alors en avant l'importance d'un corps professionnel organisé, doté de réels pouvoirs et instaurant un Code de déontologie. Cette demande sera exaucée par la création de la CNCC en 1969. L'indépendance connaît encore aujourd'hui une forte résonance. Malgré tous les efforts entrepris, souvenons-nous de l'affaire Enron et des liens existant entre l'auditeur et l'audité. La réponse procurée par la loi de sécurité financière de 2003 séparant de manière encore plus stricte les activités d'audit et de conseil est-elle suffisante ? Ceci est loin d'être évident. Comme le constate Richard (2003), « *l'indépendance de l'auditeur n'est pas le produit mécanique et avéré de dispositions législatives mais une subtile et complexe construction sociale* » qui ne cessera donc d'évoluer au fil du temps.

Le second est lié à la compétence du commissaire. Comment s'assurer de sa qualification ? Les projets de lois des années 30 proposent l'obtention de diplômes particuliers pour pouvoir accéder à la fonction de commissaire. Le décret-loi de 1935 apporte une ébauche de réponse en limitant le choix d'un des commissaires des sociétés cotées à une liste. Mais cette compétence n'est pas garantie pour les commissaires non inscrits et l'hétérogénéité des modalités d'inscription sur les listes laisse supposer qu'elle n'est pas non plus assurée pour les commissaires inscrits. En 1966, l'option retenue est de limiter le recrutement des commissaires parmi les diplômés d'expertise comptable ou les titulaires de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes. Cette question est toujours d'actualité lorsque l'on relit les discussions citées en introduction sur la création d'un diplôme spécifique pour le commissariat aux comptes.

Le troisième est le principe de la non-immixtion dans la gestion, discuté tout au long de la période étudiée. Dès 1863, les débats se forment autour du terme « situation ». Le commissaire doit-il uniquement vérifier la régularité de la comptabilité ou bien porter un jugement sur les décisions de gestion ? En 1935, le décret loi donne mandat aux commissaires « *de contrôler la régularité et la sincérité des inventaires et des bilans* ». ¹ Ils n'ont donc pas à apprécier la gestion de l'entreprise. Cependant, ce décret impose aux commissaires de signaler dans leur rapport « *les inexactitudes et les irrégularités qu'ils auraient relevés* » ² et de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance. Comment la collaboration avec les administrateurs est-elle compatible avec cette obligation de dénonciation ? Cette dénonciation ne correspond-elle pas à une immixtion dans la gestion ? Malgré l'opposition de la Fédération nationale des commissaires inscrits, ce dispositif de révélation des faits délictueux sera maintenu dans la loi de 1966. Le principe de non-immixtion est inscrit dans la loi de 1966 mais ne cesse d'être remis en cause : que penser par exemple du devoir d'alerte, instauré par la loi de 1984 ?

Les problématiques liées à la mise en œuvre du commissariat aux comptes sont donc permanentes car intrinsèques à cette fonction. L'indépendance, la compétence, la non-immixtion dans la gestion sont l'objet de discussions récurrentes. Néanmoins l'acuité avec laquelle ces questions se posent et les réponses apportées varient indéniablement selon le contexte économique, social et politique. On le sait, cette quasi pérennité des sujets de discussion autour d'un mécanisme précis de gestion s'observe dans bien d'autres domaines que celui du contrôle des comptes (Lemarchand et Nikitin, 2012).

Laissons pour conclure la parole à Hilaire (1989) : « *se pencher sur le passé du commissaire aux comptes n'est nullement un exercice de style mais bien au contraire une des clés essentielles pour juger le présent et envisager l'avenir* ».

¹ Décret-loi du 8 août 1935, article 4 modifiant l'article 32 de la loi de 1867.

² Décret-loi du 8 août 1935, article 4 modifiant l'article 34 de la loi de 1867.

Sources et références bibliographiques

Archives

Archives nationales (Paris)

C 15139. Archives Assemblée Nationale. Quinzième Législature 1er juin 1932-31 mai 1936. Projets et propositions de lois : de Sociétés (coopératives, de secours mutuel) à Villes.

F12 6728 à 6731. Mines, constructions mécaniques, cimenteries, moulins, sucreries et huileries, fabriques diverses. XIX^e siècle.

F12 6735 à 6737. Papeteries. 1828-1841.

F12 6738 à 6741. Cristalleries, verreries, manufactures de glaces. 1824-1856.

F12 6744 à 6746. Canaux. 1821-1838.

F12 6747 à 6756. Ponts. 1818-1860.

F12 6764 à 6774. Bateaux à vapeur. 1822-1860.

F12 6797 à 6807. Sociétés anonymes transformées en sociétés libres en vertu de la loi du 24 juillet 1867. 1867-1910.

F12 6833 à 6834. Législation des sociétés anonymes. 1865-1895.

F12 7500 à 7503. Sociétés anonymes étrangères : législation. 1856-1914.

F12 8158 à 8160. Contrôle des sociétés anonymes : compagnies de chemin de fer, assurances, sociétés fiduciaires, associations et groupements, bazars français. 1918-1930.

F12 8165 à 8173. Documentation sur la Bourse et les valeurs mobilières. 1905-1933.

Archives de l'Assemblée Nationale

Site : <http://archives.assemblee-nationale.fr/>

2^{ème} séance du 23/06/1964

1^{ère} séance du 1/06/1965

2^{ème} séance du 1/06/1965

2^{ème} séance du 3/06/1965

2^{ème} séance du 8/06/1965

Séance du 10/06/1966

Archives du Sénat

Site : www.senat.fr/leg/archives.html

Séance du 14 avril 1966

Séance du 27 avril 1966

Séance du 22 juin 1966

Archives départementales d'Ille et Vilaine (Rennes)

Demandes d'inscription sur les listes de commissaires aux comptes pour la Cour d'Appel de Rennes.

1788 W 34. Commissaires aux comptes 1945, 1947-1948.

1788 W 35. Commissaires aux comptes 1950-1954.

1788 W 36. Commissaires aux comptes 1966-67, 1969, 1975.

Archives de la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes d'Angers

Chambre des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel d'Angers (1937-1970)

Statuts, règlement intérieur, procès verbaux des assemblées générales.

Archives de la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes de Rennes

Chambre des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Rennes (1937-1970)

Procès verbaux des assemblées générales et des réunions du bureau.

Archives de la société Saint-Gobain (Blois)

Compagnie générale Saint-Gobain

CSG 00418/004

1934-1940

Compagnie de Saint-Gobain (CSG). Assemblée générale : dossier des travaux préparatoires (procès-verbal de réunion et résolution, rapport du conseil d'administration, note, projet de circulaire et d'insertion, proposition du groupement de défense des actionnaires, correspondance, bilan et compte de pertes et profit...), 1934-1936, 1938-1939, 11 mars, 8 avril et 28 octobre 1940 ; statuts de la SA des manufactures des glaces et produits chimiques de Saint-Gobain, Chauny et Cirey, 1940.

CSG 00418/005

1941-1945

Compagnie de Saint-Gobain (CSG). Assemblée générale : dossier des travaux préparatoires (procès-verbal de réunion et résolution, rapport du conseil d'administration, note, projet de circulaire et d'insertion, proposition du groupement de défense des actionnaires, correspondance, bilan et compte de pertes et profits), 16 juin et 30 décembre 1941, 21 juin 1943, 5-6 juin 1944 et 4 juin 1945.

CSG 00418/006

1946-1949

Compagnie de Saint-Gobain (CSG). Assemblée générale : dossier des travaux préparatoires (procès-verbal de réunion et résolution, rapport du conseil d'administration, note, projet de circulaire et d'insertion, proposition du groupement de défense des actionnaires, correspondance, bilan et compte de pertes et profits), 17 juin 1946, 24 avril et 3 juin 1947, 7 juin 1948 et 13 juin 1949.

CSG 00418/007

1950-1951

Compagnie de Saint-Gobain (CSG). Assemblée générale : dossier des travaux préparatoires (procès-verbal de réunion et résolution, rapport du conseil d'administration, note, projet de circulaire et d'insertion, proposition du groupement de défense des actionnaires, correspondance, bilan et compte de pertes et profits), 5 juin 1950 et 28 mai 1951.

CSG 00418/008

1952-1954

Compagnie de Saint-Gobain (CSG). Assemblée générale : dossier des travaux préparatoires (procès-verbal de réunion et résolution, rapport du conseil d'administration, note, projet de circulaire et d'insertion, proposition du groupement de défense des actionnaires, correspondance, bilan et compte de pertes et profits), 9 juin 1952, 29 juin 1953 et 14 juin 1954.

CSG 00418/009

1955-1956

Compagnie de Saint-Gobain (CSG). Assemblée générale : dossier des travaux préparatoires (procès-verbal de réunion et résolution, rapport du conseil d'administration, note, projet de circulaire et d'insertion, proposition du groupement de défense des actionnaires, correspondance, bilan et compte de pertes et profits), 20 juin 1955 et 25 juin 1956.

CSG 00418/013

1940-1955

Compagnie de Saint-Gobain (CSG). Augmentation de capital, 1940, 1942, 1946, 1947, 1948, 1951, 1953 et 1954-1955 : note ; rapport du conseil d'administration et des commissaires aux comptes à l'assemblée générale ; résolution ; convocation ; ordre du jour ; situation des versements ; avis aux actionnaires ; notice publiée au BALO...

- CSG HIST 00013/074** 1965
Compagnie de Saint-Gobain. Assemblée générale : dossier préparatoire ; compte rendu et note relatifs à la société, ses filiales, sur le capital et les actionnaires, sur les titres de participation et sur la situation financière, 24 mai 1965.
- CSG HIST 00013/075** 1966
Compagnie de Saint-Gobain. Assemblée générale : dossier préparatoire ; compte rendu et note relatifs à la société, ses filiales, sur le capital et les actionnaires, sur les titres de participation et sur la situation financière, 9 juin 1966.
- 1 B 1 à 1 B 10** 1859-1969
Compagnie de Saint-Gobain. Assemblée générale : registre des procès-verbaux de réunion
- CSG 00420/003** 1957-1959
Compagnie de Saint-Gobain. Assemblée générale : compte rendu de réunion ; communiqué à la presse ; correspondance ; bilan ; résolution ; rapport du conseil d'administration.
- Assemblée générale ordinaire (convocation extraordinaire), 2 mai 1957.
- Assemblée générale ordinaire, 24 juin 1957, 23 juin 1958, 22 juin 1959.
- Assemblée générale extraordinaire : 24 juin 1957, 21 avril, 19 mai et 23 juin 1958, 25 mai, 22 juin et 10 juillet 1959.
- CSG 00420/004** 1959-1961
Compagnie de Saint-Gobain. Assemblée générale : compte rendu de réunion ; communiqué à la presse ; correspondance ; bilan ; résolution ; rapport du conseil d'administration.
- Assemblée générale ordinaire, 20 juin 1960 et 26 juin 1961.
- Assemblée générale extraordinaire, 16 décembre 1959, 11 et 29 janvier, 20 juin, 8 et 17 juillet 1960 et 26 juin 1961.
- CSG 00420/005** 1962-1965
Compagnie de Saint-Gobain. Assemblée générale : compte rendu de réunion ; communiqué à la presse ; correspondance ; bilan ; résolution ; rapport du conseil d'administration.
- Assemblée générale ordinaire, 29 juin 1962, 24 juin 1963 et 22 juin 1964.
- Assemblée générale extraordinaire, 29 juin 1962, 24 juin 1963 et 6 et 24 mai 1965.
- CSG 00420/011** 1954-1969
Compagnie de Saint-Gobain. Loi du 24 juillet 1867, article 40 (législation sur les sociétés par actions et sociétés anonymes et leurs administrateurs) :
- Documentation (coupure de presse, statuts de la société anonyme des manufactures des glaces et produits chimiques de Saint-Gobain, Chauny et Cirey, 1954-1965.
- Administrateurs communs : répertoire des conventions ; liste d'administrateurs. 1944-1969.
- Administrateur : tableau indiquant les conseils des sociétés (françaises et étrangères et coloniales) filiales de la Compagnie et d'autres sociétés dont les administrateurs de la compagnie sont également membres. 1956-1969.
- Administrateur : correspondance afin de vérifier les postes occupés comme administrateur, 1955-1968.
- Administrateur commun : correspondance avec les sociétés où il y a des administrateurs communs. 1955-1967.
- CSG 00420/012** 1944-1968
Compagnie de Saint-Gobain. Loi du 24 juillet 1867, article 40 (législation sur les sociétés par actions et sociétés anonymes et leurs administrateurs) :
- Décision prise par la Compagnie, 1956-1968.
- Correspondance avec les commissaires aux comptes et rapport des commissaires ; décisions du conseil relatives à l'application de l'article 40. 1944-1967.
- CSG 00420/012** 1968-1970
Compagnie de Saint-Gobain. Loi du 24 juillet 1966, article 101 (législation sur les sociétés par actions et sociétés anonymes et leurs administrateurs) : correspondance ; rapport des commissaires aux comptes.

CSG TITRES 00072/001 1956-1957
Assemblée générale : convocation ; feuille de présence ; pouvoir ; procès-verbal de réunion ; ordre du jour ; programme ; annonce officielle et légale ; rapport du conseil d'administration et résolution ; rapport des commissaires aux comptes ; correspondance ; bilan comptable.

CSG TITRES 00072/002 1958-1959
Assemblée générale : convocation ; feuille de présence ; pouvoir ; procès-verbal de réunion ; ordre du jour ; programme ; annonce officielle et légale ; rapport du conseil d'administration et résolution ; rapport des commissaires aux comptes ; correspondance ; bilan comptable.

CSG TITRES 00072/002 1959
Conseil d'administration : extrait du registre des procès-verbaux de séance.

CSG TITRES 00072/003 1960-1961
Assemblée générale : convocation ; feuille de présence ; pouvoir ; procès-verbal de réunion ; ordre du jour ; programme ; annonce officielle et légale ; rapport du conseil d'administration et résolution ; rapport des commissaires aux comptes ; correspondance ; bilan comptable.

CSG TITRES 00072/006 1965
Assemblée générale : convocation ; feuille de présence ; pouvoir ; procès-verbal de réunion ; ordre du jour ; programme ; annonce officielle et légale ; rapport du conseil d'administration et résolution ; rapport des commissaires aux comptes ; correspondance ; bilan comptable.

Forges et fonderies de Pont-à-Mousson

Dossier d'assemblée générale (ordre du jour, procès-verbal de réunion, feuille de présence, rapport du conseil d'administration et des commissaires aux comptes...), 1888-1939
* PAM OA/ 27783 et 27785 (direction générale Camille Cavallier)

Projet de loi concernant les commissaires aux comptes, 1932-1934
* PAM OA/ 36563 (secrétariat général)

Correspondance de Camille Cavallier avec les commissaires aux comptes
* PAM OA / 6680 et 27784 : Henri Damour, 1916-1926
* PAM OA / 27782 à 27788 : Paul Lenglet, 1891-1914

Dossier d'assemblée générale (ordre du jour, procès-verbal de réunion, feuille de présence, rapport du conseil d'administration et des commissaires aux comptes...)
* PAM OA / 57606 1888-1939

Liste des périodiques dépouillés

Bulletins de l'Association Nationale des Experts Comptables Stagiaires, (1954-1958).

Bulletins de l'OECCA, (1948, 1949, 1953).

Bulletins de la Société de Comptabilité de France, (1921-1922).

Bulletins de liaison de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel, (1964-1970), numéros 1 à 22.

Bulletin des lois (1807-1867).

Bulletins du Conseil national des commissaires aux comptes, (1971-1975), numéros 1 à 20, publication trimestrielle.

Bulletins trimestriels de la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (1972 – 2004)

Bulletins trimestriels de la Société Académique de Comptabilité, (1909).

Experta, (1932-1933), Revue pratique de l'organisateur moderne.

Journal Officiel, (1935, 1936, 1945, 1956).

L'expert comptable diplômé, (décembre 1949 à mars 1955), Revue de la chambre nationale des experts comptables diplômés par l'Etat, parution trimestrielle.

La comptabilité et les affaires, (1921, 1922, 1927-1929, 1936-1937, 1950-1951), Revue mensuelle de technique comptable et de gestion méthodique des entreprises.

Le Moniteur universel, (1856, 1863, 1867), Journal officiel de l'Empire.

Les affaires, (1939), Revue mensuelle de gestion méthodique des entreprises.

Revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Paris, (1960-1969).

Bibliographie

- ALEXANDER D. et SERVALLI S., (2011), « The State and/of accounting regulation », XVI^e *Journées d'histoire de la comptabilité et du management*, Nantes, 23-25 mars.
- ANDERSON M., EDWARDS J.R., CHANDLER R.A., (2005a), « A public expert in matters of account: defining the chartered accountant in England and Wales », 4th *Accounting history international conference*, University of Minho, Braga, Portugal, 7-9 September.
- ANDERSON M., EDWARDS J.R., CHANDLER R.A., (2005b), « Constructing the 'well-qualified' chartered accountant in England and Wales », *The accounting historians Journal*, vol. 32, n° 2, p. 5-54.
- ASSELAIN J.C., (1984), *Histoire économique de la France : du XVIII^e siècle à nos jours, Tome 1. de l'ancien régime à la première guerre mondiale*, Paris, Editions du Seuil.
- ASSELAIN J.C., (1984), *Histoire économique de la France : du XVIII^e siècle à nos jours, Tome 2. de 1919 à la fin des années 1970*, Paris, Editions du Seuil.
- BAILLY L., (1930), *Défense des actionnaires et finance minière*, Nancy, Société Financière de l'Est.
- BASKERVILLE R. F., (2003), « Hofstede never studied culture », *Accounting organizations and society*, vol. 28, p. 1-14.
- BASKERVILLE R. F., (2010), « The cultural theory of (accounting) history », 22th *Accounting Business and Financial History Conference*, Cardiff, 6-7 septembre.
- BATARDON L., (1937), « Les commissaires de sociétés anonymes », *La comptabilité et les affaires*, avril 1937, p 173.
- BAUDANT A., (1980), « Pont-à-Mousson 1918-1939 : stratégies industrielles d'une dynastie lorraine », Paris, Publications de la Sorbonne.
- BAUDANT A., (1983), « Propriété, direction et idéologie de l'entreprise Pont-à-Mousson 1919-1939 », in F. CARON (dir.), *Entreprises et entrepreneurs XIX^e-XX^e siècles*, Paris, Presses de l'université Paris-Sorbonne, p. 269-289.
- BAYDOUN N. et WILLETT R., (1995), « Cultural relevance of western accounting systems to developing countries », *Abacus*, vol. 31, n° 1, p. 67-92.
- BEGUE D., (1936), « *L'organisation juridique de la Compagnie des Indes* », Thèse pour le doctorat en droit, Paris, Editions Domat-Montchrestien.
- BEHIC A., (1865), Lettre du ministre de l'agriculture, du commerce et des travaux publics sur non dépôt des états financiers par les SA autorisées.

- BELKAOUI A., (1989), « Cultural determinism and professional self-regulation in accounting : a comparative ranking », *Research in accounting regulation*, vol. 3, p. 93-101.
- BELVAUX J. P., (1939), « Le contrôle », *Les affaires*, août 1939, p. 367.
- BEN-MESSAHEL S., (2009), *Des frontières de l'interculturalité. Etude pluridisciplinaire de la représentation culturelle : identité et altérité*, Lille, Presses universitaires du Septentrion.
- BENNECIB F., (2004), *De l'efficacité du co-commissariat aux comptes*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université Paris Dauphine.
- BENSADON D., (2007), *La consolidation des comptes en France (1929-1985) : analyse du processus d'introduction et de diffusion d'une technique comptable*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université de Nantes.
- BENSADON D., (2011), « Les réponses des hommes de Vichy face à l'absence de réglementations des comptabilités et des filiales : le projet de plan comptable (1942) et la loi du 4 mars 1943 », *XVI^e Journées d'histoire de la comptabilité et du management*, Nantes, mars.
- BERRAN A., (1932), « L'utilisation d'un collège de commissaires pour la protection de l'épargne », III^e Congrès national de comptabilité, Angers.
- BERRAN A., (1936), « Le mandat de commissaire aux comptes », *La comptabilité et les affaires*, juin .
- BERLAND N. et PEZET A. (2000), « Pour une démarche pragmatique en histoire de la gestion », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 6, vol.3, décembre, p. 5-17.
- BHIMANI A., (1999), « Mapping methodological frontiers in cross-national management control research », *Accounting Organizations and Society*, vol. 24, n° 5-6, p. 413-440.
- BLANDIN A., (1930), *Le calcul des prix de revient de l'industrie*, Librairie française de documentation commerciale et industrielle, Paris, Langlois et C^{ie}.
- BLIN G., (1933a), « La responsabilité des commissaires aux comptes », *Experta*, février 1933, p. 63.
- BLIN G., (1933b), « Le statut des commissaires d'après une proposition de la commission sénatoriale de la législation », *Experta*, mars, p. 123.
- BLOCH M., (1997), *Apologie pour l'histoire*, Paris, Colin.
- BLOCH-LAINE F., (1963), *Pour une réforme de l'entreprise*, Paris, Editions du Seuil.

- BOCQUERAZ C., (2000), *The professionalisation project of French accountancy practitioners before the second world war*, Thèse pour le doctorat en sciences économiques et sociales, mention gestion d'entreprise, Université de Genève et pour le doctorat en sciences de gestion, Université de Nantes.
- BOUVIER J. (1972), « Rapports entre systèmes bancaires et entreprises industrielles dans la croissance européenne au XIX^e siècle », *L'industrialisation en Europe au XIXe*, CNRS, Paris.
- BOLO F., (1948), « Evolution récente du droit français des sociétés considéré spécialement du point de vue de la technique comptable et de la révision comptable », *Cahiers du Congrès international de comptabilité, 4ème Section : Droit et comptabilité*, Paris, p. 43-72.
- BONIN H., (1989), *L'argent en France depuis 1880 : banquiers, financiers, épargnants dans la vie économique et politique*, Paris, Masson.
- BONIN H., (2000), *Les banques françaises de l'Entre-deux guerres (1919-1935) ; II. Les banques et les entreprises*, Paris, Plage.
- BOYNS T. et ZIMNOVITCH H., (2001), « Influence de la profession comptable sur la diffusion des coûts standards en Grande Bretagne et en France 1850-1950 », in Y. LEMARCHAND et C. McWATTERS (dir.), *Mer, navires et gestion, une histoire en chantier*, VII^e Journées d'histoire de la comptabilité et du management, St Nazaire, 22-23 mars, p. 215-234.
- BURCHELL S., CLUBB C. et HOPWOOD A., (1985), « Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom », *Accounting Organizations and Society*, vol. 10, n° 4, p. 381-413.
- CARON F., (1981), *Histoire économique de la France XIXe –XXe siècles*, Paris, Colin.
- CASSESE S., (1986), « The rise and decline of the notion of State », *International political science review*, vol. 7, n° 2, The state of the public sphere, p. 120-130.
- Société de Comptabilité de France (1981) *Centenaire de la Société de Comptabilité de France 1881-1981*, Paris.
- Centre d'information interprofessionnel, (1943), *Lois, décrets et arrêtés régissant les professions d'expert comptable, de comptable agréé et de commissaire de sociétés*, Paris, Imprimerie spéciale du CII.
- CHARPATEAU O., (2009), *Les auditeurs face à l'éthique : messages éthiques explicites et implicites : quelles perceptions et réactions des auditeurs de certification légale ?* Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université Panthéon-Sorbonne.
- CHARPENTIER J. et HAMELIN J., (1933), *Traité pratique des bilans et des inventaires*, Nancy-Paris-Strasbourg, Berger-Levrault.

- CHARRIER G., (1933), « Les experts comptables brevetés et les commissariats aux comptes », allocution prononcée au cours du dîner amical de la CECP le 8 décembre 1932, *Experta*, janvier, p. 19.
- CHRISTOPHER J., SAVRENS G. et LEUNG P., (2009), « A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia », *Accounting Auditing & Accountability Journal*, vol. 22, n° 2, p. 200-220.
- CHOW L.M., CHAU G.K. et GRAY S.J., (1995), « Accounting reforms in China: cultural constraints on implementation and development », *Accounting and Business Research*, vol. 26, n° 1, p. 29-49.
- CHOW C.W., HARRISON G.L., McKINNON J.L. et WU A., (1999), « Cultural influences on informal information sharing in Chinese and Anglo-american organizations: an exploratory study », *Accounting Organizations and Society*, vol. 24, p. 561-582.
- COLASSE B., (2000), « Théories comptables », in B. COLASSE (dir.) *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris, Economica, p. 1233-1244.
- Commission des Opérations de Bourse, (1971), 3^{ème} rapport annuel, *Bulletin du conseil national des commissaires aux comptes*, n° 2, janvier.
- Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, (2005), *Annales de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes*, Paris, CNCC Editions.
- Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, (1985), *La formation du commissaire aux comptes et de l'expert comptable*, Rapport préparatoire aux journées d'études communes, Lyon.
- Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables, (1970), « Les contrôles et révisions des comptes en Allemagne et en France », supplément à la *Revue française de comptabilité*, n° 106, septembre.
- COOPER C. et CATCHPOWLE L., (2009), « US imperialism in action: an audit-based appraisal of the coalition provisional authority in Iraq », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 20, n° 6, p. 716-734.
- COURCELLE SENEUIL J.G., (1883), *Manuel des affaires ou traité théorique et pratique des entreprises industrielles commerciales et agricoles*, Paris, Guillaumin et C^{ie}.
- D'IRIBARNE P., (1989), *La logique de l'honneur : gestion des entreprises et traditions nationales*, Paris, Editions du Seuil.
- DAHLGREN J. et NILSSON S.A., (2008), « Management audit: a study of the development and the meanings in Sweden », *12th World Congress of Accounting Historians*, Istanbul, juillet.
- DALLOZ., (1863, 1867), *Jurisprudence Générale*, Paris.

- DAVIET J. P., (1988), *Un destin international, la Compagnie de Saint-Gobain de 1830 à 1939*, Paris, Editions des Archives Contemporaines.
- DE ANGELO L.E., (1981), « Auditor size and audit quality », *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, p. 183-199.
- DE BEELDE I., (2002), « Creating a profession 'out of nothing' ? The case of the Belgian auditing profession », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, p. 447-470.
- DE BEELDE I., GONTHIER-BESACIER N., MIKOL A., (2003), « Le développement des grands cabinets anglo-saxons d'audit en France », *24^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Université catholique de Louvain (Belgique).
- DE BEELDE I., GONTHIER-BESACIER N. et MIKOL A., (2009), « Internationalizing the French auditing Profession », *Accounting Historians Journal*, vol. 36, n° 1, p. 29-59.
- DE CERTEAU M., (2002), *L'écriture de l'histoire*, Paris, Gallimard.
- DEGOS J.G., (2002), « Une brève histoire des diplômes d'expertise comptable français (1927 – 1997) », *23^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- DEGOS J.G., (2005), « Les années sombres de l'Ordre national des experts comptables : quelques textes oubliés » in J.G. DEGOS et S. TREBUCQ (dir.) *L'entreprise, le chiffre et le droit*, Bordeaux, p. 173-196.
- DELAPORTE R., (1928), « Histoire et caractère de l'action comptable en France » in *Le livre d'or des comptables d'Alsace Lorraine*, 25^{ème} anniversaire de l'Association strasbourgeoise de comptables, p. 45-57.
- DELATTRE J., (1936), *Le statut des commissaires de surveillance dans les SA*, Thèse pour le doctorat en droit, Université de Paris.
- DING Y., JEANJEAN T. et STOLOWY H., (2005), « Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture », *The international Journal of accounting*, vol. 40, p. 325-350.
- DIGGLE G. et NOBES C., (1994), « European rule-making in accounting: the seventh directive as a case study », *Accounting and Business Research*, vol. 24, n° 96, p. 319-333.
- DOUGUI N., (1981), « Les origines de la libération des sociétés de capitaux à responsabilité limitée, 1856-1863 », *Revue d'histoire moderne et contemporaine*, tome 28, p. 268-92.
- DOUMANJOU, (1955), « Rapport sur le choix du sujet de mémoire », *Bulletin de l'ANECS*, septembre.
- DU PONTAVICE E., (1967), « La réforme du droit des sociétés et le commissariat aux comptes », *Bulletin de liaison de la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel*, n° 8, 2nd trimestre.
- DUBAR C., TRIPIER P., (2005), *Sociologie des professions*, 2^e édition, Paris, Colin.

- DUMAS P., (2001), « Pont-à-Mousson : ou quand l'ingénieur devient comptable » in Y. LEMARCHAND et C. McWATTERS (dir.), *Mer, navires et gestion, une histoire en chantier*, VII^e Journées d'histoire de la comptabilité et du management, St Nazaire, 22-23 mars, p. 235-253.
- DUNCAN S. M., (1962), « Le contrôle des comptes dans les sociétés britanniques », *Revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Paris*, août-décembre.
- ESPINADEL C., (1927). *Pour bien administrer une société anonyme*. Paris, Payot.
- FABRE K., (2008), *L'influence de l'évolution des modes de financement des entreprises sur le modèle comptable français entre 1890 et 1939*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université Paris Dauphine.
- FABRE P. et NIKITIN M., (2008), « Le développement contrarié des formations comptables universitaires : échec d'une politique ou politique de l'échec (1974 / 2004) », *Revue française de gestion*, n° 188/189, p 403-422.
- FARAG S.M., (2009), « The accounting profession in Egypt: its origin and development », *The international Journal of accounting*, vol. 44, p. 404-413.
- FAURE G., (1908), « Du rôle des commissaires vérificateurs dans les sociétés anonymes », *Commentaires d'un arrêt de la cour de Nancy*, Société Académique de comptabilité, Giard et Brière.
- FAURE G., (1913), *Guide-mémento à l'usage des commissaires chargés de vérifier les comptes et les apports dans les sociétés par actions*. Paris, G. et M. Ravisse.
- FAURE G., (1928), « Le comptable. Qu'était-il ? Que peut-il et que doit-il être ? », in *Le livre d'or des comptables d'Alsace Lorraine*, 25^{ème} anniversaire de l'association strasbourgeoise de comptables, Strasbourg, p. 58-66.
- Fédération des associations, sociétés et syndicats français d'ingénieurs, (1936), « Les commissaires de sociétés », *Technica*, n° 35, janvier.
- FERRIS K.R., DILLARD J.F. et NETHERCOTT L., (1980), « A comparison of V-I-E model predictions: a cross-national study in professional accounting firm », *Accounting Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, p. 361- 368.
- FOHLEN C., (1960), « Société anonyme et développement capitaliste sous la monarchie censitaire », *Histoire des entreprises*, n° 6, novembre, p. 65-77.
- FOHLEN C., (1961), « Société anonyme et développement capitaliste sous le Second Empire », *Histoire des entreprises*, n° 8, novembre, p. 65-79.
- FOOS Y., (2001), *Histoire et évolution du commissariat aux comptes dans la société anonyme française (contribution à l'approche de l'indépendance)*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université Nancy 2.

- FREEDEMAN C. E., (1979), *Joint stock enterprise in France, 1807-1867*, University of North Carolina press, Chapel Hill.
- GAYET J.C., (1936), *Les commissaires aux apports et les commissaires aux comptes dans les sociétés par actions*, Thèse pour le doctorat en droit, Université de Paris, Librairie Affre.
- GRANGER R., (1951), *La nature juridique des rapports entre actionnaires et commissaires chargés du contrôle dans les sociétés par actions : contribution à l'étude de la nature juridique de la société par actions*, Thèse pour le doctorat en droit, Université Paris Dauphine.
- GRAY S.J., (1988), « Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally », *Abacus*, vol. 24, n° 1, p. 1-15.
- GRELON A., (1997), « Ecole de commerce et formations d'ingénieurs jusqu'en 1914 », *Entreprises et histoire*, n° 14-15, juin, p. 29-45.
- HAMMOND T., CLAYTON B.M. et ARNOLD P. J., (2009), « South Africa's transition from apartheid: The role of professional closure in the experiences of black chartered Accountants », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, n° 6-7, p. 705-721.
- HARRISON A., DALKIRAN E., ELSEY E., FONGANG S. et AUBIN C., (2004), *Business international et mondialisation : vers une nouvelle Europe*, De Boeck université.
- HARRISON G.L. et McKINNON J.L., (1999), « Cross cultural research in management control systems design: a review of the current state », *Accounting Organizations and Society*, vol. 24, n° 5-6, p. 483-506.
- HAUDRERE P., (2005), *La compagnie française des Indes au XVIII^e siècle*, Tomes I et II, Les indes savantes.
- HILAIRE J., (1989), « La formation du commissaire aux comptes : de la surveillance par les actionnaires à la certification », in A. SAYAG (dir.) *Le commissariat aux comptes : renforcement ou dérive ?* Le droit des affaires, vol.1, p.13-42.
- HOFSTEDE G., (2001), *Culture's consequences*, Sage, 2nd édition.
- HOFSTEDE G., (2003), « What is culture? A reply to Baskerville », *Accounting Organizations and Society*, vol. 28, p. 811-813.
- HOTTEGINDRE G., (2011), *Le rôle de la profession de commissaire aux comptes : entre défense de l'intérêt général et défense des intérêts professionnels*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université Paris Dauphine.
- HUGUES S.B., SANDER J.F., HIGGS S. D. et CULLINAN C.P., (2009), « The impact of cultural environment on entry-level auditors », *Journal of international accounting, auditing and taxation*, vol. 18, p. 29-43.

- HUMPHREY C. et MOIZER P., (1990), « From techniques to ideologies: an alternative perspective on the audit function », *Critical Perspectives of Accounting*, vol. 1, n° 3, p. 217-238.
- HURBIN-LEFEBVRE A., (1875), *Les Origines de la comptabilité et du change*, Lyon, Société des employés de banque de Lyon.
- HUSSEIN M.E., (1996), « A comparative study of cultural influences on financial reporting in the US and the Netherlands », *The international Journal of accounting*, vol. 31, n° 1, p. 95-120.
- Institut Français des Experts Comptables, (1968), *Le commissaire aux comptes de demain*, Congrès de Rouen, octobre.
- (1817) « Instruction sur les demandes en autorisation et approbation de sa majesté pour l'établissement des sociétés anonymes », *Annales des Mines* (SA – première série IV. 319 et 327), Paris, octobre.
- JACQUELIN-LOUBIER M., (2010), *Influence des plans comptables sur l'enseignement de la comptabilité : analyse des manuels et des programmes scolaires de 1945 à 1990*, Mémoire de recherche, Master en sciences de gestion CMA « comptabilité, management, audit » : études et recherches, Université Paris Dauphine.
- JENSEN M.C et MECKLING W.H., (1976), « Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership structure », *Journal of financial economics*, vol. 3, p. 305-360.
- JOANNIDES V., BERLAND N. et WICKRAMASINGHE D., (2010), « Post-Hofstede diversity/cultural studies: what contributions to accounting knowledge? », *APIRA 2010 - Sixth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*, Sidney, juillet.
- JOURDAIN A. et NAULIN S., (2011), *La théorie de Pierre Bourdieu et ses usages sociologiques*, Paris, Armand Colin.
- JULHIET E., (1927), *Cours de finance et de comptabilité dans l'industrie*, Paris, Librairie de l'enseignement technique.
- LABARDIN P. (2008), *L'émergence de la fonction comptable en France*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université d'Orléans.
- LACHMAN R., NEDD A., et HININGS B., (1994), « Analysing cross-national management and organization: a theoretical framework », *Management science*, January, p. 40-55.
- LAMENDOUR E. et LEMARCHAND Y., (2012), « L'image des comptables », 33^{ème} Congrès de l'Association francophone de comptabilité, Grenoble, 21-23 mai.
- LANGUILLE V., (1997), « L'ESSEC : de l'école catholique des fils à papa à la grande école de gestion », *Entreprises et histoire*, n° 14-15, juin, p. 47-63.

- LARSON M.S., (1977), *The rise of professionalism. A sociological analysis*, Berkeley, University of California Press.
- LARSON M. S., (1990), « In the matter of experts and professionals, or how impossible it is to leave nothing unsaid », in R. TORSTENDAHL et M. BURRAGE (Eds.), *The formation of professions: knowledge, state and strategy*, London, Sage.
- LE VAN-LEMESLE L., (2004), *Le juste ou le riche : l'enseignement de l'économie politique 1815-1950*, Paris, Comité pour l'histoire économique et financière.
- LEAUTEY E., (1886), *L'enseignement commercial et les écoles de commerce en France et dans le monde entier*, Paris, Librairie comptable et administrative.
- LEAUTEY E. et GUILBAULT C.A., (1903), *Principes généraux de comptabilité*, Nancy, Berger-Levrault.
- LEAUTEY E. et DE TARRIEUX R., (1907), « Rapport des commissaires aux comptes – exercice 1906, Compagnie générale des eaux minérales de Royat », Assemblée générale du 20 juin 1907, Paris.
- LEE T., (1995), « The professionalization of accountancy: a history of protecting the public interest in a self-interested way », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 8, n° 4, p. 48-69.
- LEE T., (1996), « Identifying the founding fathers of public accountancy: the formation of The Society of Accountants in Edinburgh », *Accounting Business and Financial History*, vol. 6, n° 3, p. 353-364.
- LEFEBVRE-TEILLARD A., (1985), *La société anonyme au XIX^e siècle*. Vendôme, Presses Universitaires de France.
- LEMARCHAND Y., (1993), *Du dépérissement à l'amortissement : enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*, Ouest Editions.
- LEMARCHAND Y., (1994), « Un précurseur de la normalisation comptable : Brochant de Villiers et la comptabilité des SA (1772-1840) », *Gérer et comprendre*, n° 37, p. 69-82.
- LEMARCHAND Y., (1995a), « Les comptes d'armement revisités : les particularités comptables des sociétés quirataires à Nantes au XVIII^e siècle », *Revue d'histoire moderne et contemporaine*, juillet-septembre 1995, n° 42-3, p. 435-453.
- LEMARCHAND Y., (1995b), « 1880-1914, l'échec de « l'unification des bilans » ou le rendez-vous manqué de la normalisation », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol. 1, n° 1, p. 7-24.
- LEMARCHAND Y., (1998), « De l'ordonnance de 1673 au plan comptable de 1947, la lente émergence de la doctrine comptable française », *Storia delle Regioneria*, p. 29-56.

- LEMARCHAND Y., (2001), « A la conquête de la science des comptes : variations autour de quelques manuels français de tenue des livres », in J. HOOCK et P. JEANNIN *Ars mercatoria, Handbücher und Traktate für den Gebrauch des Kaufmanns 1470-1820*, Tome III : Analyses 1400-1700, Schöningh, Paderborn, p. 91-129.
- LEMARCHAND Y. et NIKITIN M., (2005), « Introduction : dix ans déjà », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol. 11/1, juillet, p. 7-13.
- LEMARCHAND Y. et NIKITIN M., (2009), « Histoire des systèmes comptables » in B. COLASSE (dir.) *Encyclopédie de la Comptabilité, du Contrôle, et de l'Audit*, Paris, Economica, p. 891-899.
- LEMARCHAND Y. et NIKITIN M., (2012), « La méthode en histoire et l'histoire comme méthode », in M. NIKITIN et C. RICHARD (dir.) *La comptabilité, la société et le politique – Mélanges en l'honneur du Professeur Bernard Colasse*, Paris, Economica, p. 47-58.
- LEMARCHAND Y. et PRAQUIN N., (2005), « Falsifications et manipulations comptables. La mesure du profit, un enjeu social (1856-1914) », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol. 11, n° spécial, p. 15-34.
- LETORT J., (1928), « Les commissaires aux comptes et leur responsabilité », *La comptabilité et les affaires*, septembre, p. 328.
- LEVY BRUHL H., (1938), *Histoire juridique des sociétés de commerce en France aux XVIIe et XVIIIe siècles*, Paris, Domat-Montchrestien.
- LEVY-LEBOYER M. (1964), *Les banques européennes et l'industrialisation internationale dans la première moitié du XIXe siècle*, Paris, Presses universitaires de France.
- LEVY-LEBOYER M. (1976), « La spécialisation des établissements bancaires », in F. Braudel et E. Labrousse (dir), *Histoire économique et sociale de la France*, tome III, vol.1, Presses universitaires de France, p. 431-471.
- LEVY-LEBOYER M. (1976), « La monnaie et les banques : l'évolution institutionnelle », in F. Braudel et E. Labrousse (dir), *Histoire économique et sociale de la France*, tome III, vol.1, Presses universitaires de France, p. 347-401.
- LEVY-LEBOYER M. (1976), « La monnaie et les banques : l'apprentissage du marché », in F. Braudel et E. Labrousse (dir), *Histoire économique et sociale de la France*, tome III, vol.1, Presses universitaires de France, p. 401-431.
- LISBONNE., (1936), *Les commissaires de surveillance dans les Sociétés Anonymes*, Thèse pour le doctorat en droit, Université de Paris.
- LOYER P., (2006), *L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université Lille 1.

- MacARTHUR J.B., (1996), « An investigation into the influence of cultural factors in the international lobbying of the international accounting standard committee: the case of E32, comparability of financial statements », *The international Journal of accounting*, vol. 31, n° 2, p. 213-237.
- Mc DONALD K.M., (1995), *The sociology of professions*, London, Sage publications.
- MAFFRE P., (1984), *Les origines de l'enseignement commercial supérieur en France au XIXème siècle*, Thèse pour le doctorat de troisième cycle en histoire, Université Paris I Panthéon-Sorbonne.
- MARCO L., SPONEM S. et TOUCHELAY B., (2011), *La fabrique des experts-comptables. Une histoire de l'INTEC 1931-2011*, Paris, L'Harmattan.
- MARIGNY M., (1946), *Brevet professionnel de comptable. Sujets et solutions types. Sessions de 1945 à 1948*, Paris, Foucher.
- MARKUS H.B., (1997), *The history of the German public accounting profession*, New York, Garland.
- MASSON R., (1936), *Les commissaires aux comptes des Sociétés Anonymes*, Thèse pour le doctorat en droit, Université de Paris, Les presses modernes.
- MERKENS H. et DEMORGON J., (1998), *Les cultures d'entreprise et le management interculturel*, Paris, Office franco-allemand pour la jeunesse.
- MEULEAU M., (1992), *Les HEC et l'évolution du management en France (1881 – années 1980)*, Thèse d'Etat, Paris X Nanterre.
- MICHELIN H. et MIKOL A., (2011), « L'histoire du diplôme d'expertise comptable : évolution ou révolution permanente ? » in *Comptabilité, contrôle et société : mélanges en l'honneur du professeur Alain Burlaud*, Paris, Foucher, p. 339-350.
- MIKOL A., (1993), « The evolution of auditing and the independent auditor in France », *The European Accounting Review*, vol. 1, p. 1-16.
- MIKOL A., (2004), « La compétence du commissaire aux comptes et la loi de 1966 », *Association francophone de comptabilité*, consulté sur : <http://hal.archives-ouvertes.fr> le 13/12/2011.
- MONGINOT A., (1854), *Nouvelles études sur la comptabilité commerciale, industrielle et agricole*, Paris.
- MONSARRAT R., (1939), *Le contrôle des comptes dans les sociétés anglaises et le rôle de l'accountant*. Paris, Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel.
- MOUSSALI S.D., FLESHER D.L et LEMARCHAND Y., (2009), « Pierre Boucher and the 1803 edition of *La science des négocians* : accounting in the Republic », *Accounting Business and Financial History*, vol. 19, n° 3, novembre, p. 353-364.

- NIKITIN M., (1992), *La naissance de la comptabilité industrielle en France*. Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Paris IX.
- NIKITIN M., (1997), « Utilités et méthodes de l'histoire pour les sciences de gestion », Document de recherche 1997-5, Laboratoire orléanais de gestion, Université d'Orléans.
- NIKITIN M., (2003), « De la science des affaires aux sciences de gestion », *Gérer et comprendre*, n° 74, p. 67-75.
- NIKITIN M., (2006), « Qu'est-ce qu'une problématique en science de gestion et comment l'enseigner ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, n° 12, p. 87-100.
- NIOCHE J.P. et DE SAINT MARTIN M., (1997), « Editorial : les trois tensions des formations à la gestion », *Entreprises et histoire*, n° 14-15, juin.
- NOIRIEL G., (2006), *Introduction à la socio-histoire*, Paris, La Découverte.
- NUMA G., (2010), « Théorie de l'agence et concessions de chemins de fer français au XIX^e siècle », *Communication aux XV^e Journées d'histoire de la comptabilité et du management*, Université Paris Dauphine.
- Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, (1943), *Textes constitutifs*, Paris, octobre.
- Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, (1951), *La comptabilité au service de la productivité aux Etats-Unis : rapport préliminaire de la mission française des experts comptables*, Association française pour l'accroissement et la productivité.
- Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, (1962), *Le commissaire aux comptes dans les sociétés françaises*, étude présentée à l'occasion du XVII^e congrès national, collection de l'OECCA.
- Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, (1965), *La révision : théorie et pratique de contrôle des comptes*, étude présentée à l'occasion du XX^e congrès national, collection de l'OECCA.
- Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, (1993), *Histoire de la profession comptable*, étude présentée à l'occasion du 47^{ème} congrès national de l'OECCA, CNCC OECCA.
- OURIEMNI O., (2012), « L'unification en matière comptable (1879-1935) : d'un facteur de progrès de la science des comptes à une mesure de protection de l'épargne publique », 33^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Grenoble, mai.
- PERERA H., (1989), « Towards a framework to analyse the impact of culture on accounting », *The international Journal of accounting*, vol. 24, p. 42-56.
- PESQUEUX Y., (2004), *L'entreprise multiculturelle*, Paris, L'Harmattan, collection « l'esprit économique ».

- PINCELOUP C.C., (1993), *Histoire de la comptabilité et des comptables*, Nice, EDI, Tomes I et II.
- PIOT C., (2001), *Audit de l'information financière et relations d'agence*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université Grenoble 2.
- PLEVEN R., (1970), « Le contrôle des comptes de sociétés », *Revue française de comptabilité*, n° 1, octobre, p. 4-11.
- POTVIN L., (1954), « Les examens... quelques propos », *Bulletin de l'ANECS*, novembre.
- PRAQUIN N., (2003), *Comptabilité et protection des créanciers 1807-1942 : une analyse de la fonction technico-sociale de la comptabilité*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université Paris Dauphine.
- PRAQUIN N., (2007), « Gouvernance des SA et transfert de risques : le cas des obligataires et les réponses de la législation commerciale française (1856-1935) », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol. 13, n° 2, p. 5-30.
- PRAQUIN N., (2008), « Les faillites au XIX^e siècle. Le droit, le chiffre et les pratiques comptables », *Revue française de gestion*, n° 188-189, p. 359-382.
- PRAQUIN N., (2012), Commercial legislation and the emergence of corporate auditing in France 1856-1935, *Accounting History Review*, vol. 22, n° 2, July, p. 161-189.
- PRAT-DIT-HAURET C., (2000), *L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université Bordeaux IV.
- PRIS C., (1975), *La Manufacture royale des glaces de Saint-Gobain 1665-1830*, Thèse pour le doctorat en histoire, Université de Lille III.
- PROST A., (1996), *Douze leçons sur l'histoire*, Paris, Editions du Seuil.
- RAMDOHR M., (1939), *Le contrôle des comptes en Allemagne*, Paris, Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel.
- RAMIREZ C., (2001), « Understanding social closure in its cultural context: accounting practitioners in France (1920-1939) », *Accounting Organization and Society*, n° 26, p. 391-418.
- RAMIREZ C., (2005), *Contribution à une théorie des modèles professionnels : le cas des comptables libéraux en France et au Royaume-Uni*, Thèse pour le doctorat en sociologie, Ecole des hautes études en sciences sociales.
- RAMIREZ C., (2009a), « Constructing the small local practitioner: the changing nature of professional bodies and the management of professional accountants' identities in the UK », *Accounting Organizations and Society*, vol. 24, p. 381-408.

- RAMIREZ C., (2009b), « Reform or renaissance ? France's 1966 Companies Act and the problem of 'professionalisation' of the auditing profession in France », *Accounting Business and Financial History*, vol. 19, n° 2, p. 127-148.
- RAVAULT M., (1954), *Dans quelle mesure les commissaires aux comptes peuvent-ils apporter des éléments d'information aux actionnaires ?* Rapport établi pour la CEGOS, Paris.
- REYMONDIN G., (1909), *Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la science des comptes*, Paris, Société Académique de Comptabilité.
- REYMONDIN G., (1928), *La vérité comptable en marche. Contribution à la Restauration économique et financière de la France et à l'Organisation de la Nation en temps de guerre*, Paris, Editions d'Experta.
- REYMONDIN G., (1929), *Les commissaires aux comptes dans les sociétés anonymes devant l'opinion*, Paris, Publications de la compagnie des experts comptables de Paris.
- REYMONDIN G. et LINGER E., (1925), *Enoncés et solutions des questions écrites de comptabilité posées aux examens du diplôme de comptable (2^e degré) de la société de comptabilité de France (de 1887 à 1924) suivis d'un mémento lexicographique et bibliographique à l'usage des candidats à tous examens comptables*, Vienne, Editions de la Revue des comptables.
- RICHARD C., (2000), *Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit. Le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.
- RICHARD C., (2003), « L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques », *Revue française de gestion*, n° 147, p. 119-131.
- RICHARD C., (2006), « Why an auditor can't be competent and independent: a French case study », *European Accounting Review*, vol. 15, n° 2, p. 153-179.
- RICHARD C. et REIX R., (2002), « Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur et le commissaire aux comptes », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol. 1, n° 8, p. 151-174.
- RICHARDSON A. J., (2009), « Regulatory networks for accounting and auditing standards: A social network analysis of Canadian and international standard-setting », *Accounting Organizations and Society*, Vol. 34, p. 571-588.
- RIPERT G., (1954), « Doctrine : le rapport spécial du commissaire de société », *La gazette du palais*, 4 juin 1954.
- ROBERTS C.B. et SALTER S.B., (1999), « Attitudes towards uniform accounting: cultural or economic phenomena? », *Journal of international financial management and accounting*, vol. 10, n° 2, p. 119-142.

- ROCHAT J., (2009), « The various uses of law: The *société anonyme* in France, 1807-1867 », *Eighth Conference of the European Historical Economics Society (EHES)*, Genève, 3-6 septembre.
- ROSSIGNOL J.L. et SABOLY M., (2010), « La profession comptable libérale française à la recherche de l'unité : tentatives et échecs au XXe siècle », *XV^e journées d'histoire de la comptabilité et du management*, Université Paris Dauphine, mars.
- ROUX V., (1800), *De l'influence du gouvernement sur la prospérité du commerce*, Paris.
- SAMSONOVA A., (2009), « Local sites of globalisation: a look at the development of a legislative framework for auditing in Russia », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 20, n° 4, p. 528-552.
- SAVIGNY A., (1914). *Manuel théorique et pratique des commissaires et censeurs (avec formules) à l'usage des commissaires de surveillance, des censeurs, et, en général, de tous les vérificateurs appelés à intervenir dans les sociétés par actions*. 3^{ème} édition, Paris, Librairie comptable Pigier.
- SCHEID J.C., (2001), « Petite histoire du diplôme d'expertise comptable », *Revue française de comptabilité*, n° 334, p. 23.
- SCHEID J.C., (2009), « Professions comptables en France », in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, 2^{ème} édition, p. 1199-1218.
- SCHEPPLER E., (1928), « L'enseignement de la comptabilité en Alsace », in *Le livre d'or des comptables d'Alsace Lorraine*, 25^{ème} anniversaire de l'association strasbourgeoise de comptables, Strasbourg, p. 26-41.
- SEWELL W.H., (1980), *Gens de métier et révolution. Le langage du travail de l'Ancien Régime à 1848*, traduction française, Paris, Aubier (2^e édition).
- SHACKLETON K., (1995) « Scottish chartered accountants: internal and external political relationships, 1853-1916 », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 8, n° 2, p. 18-4.
- SHAFER W.E., (2009), « Ethical climate, organizational-professional conflict and organizational commitment – A study of Chinese auditors », *Accounting Auditing & Accountability Journal*, vol. 22, n° 7, p. 1087-1110.
- SKAERBAEK P., (2009), « Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, n° 8, p. 971-987.
- SIDHU S., (2010). « The interplay between caste and accounting profession in India », 22th *Annual conference on accounting, business and financial history*, Cardiff, 6-7 septembre.
- SIGAUT J., (1965), « Le sens de la mesure », *Bulletin de liaison de la fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel*, n° 2, p. 10-14.

- SIMON P. (1965), « Dénonciation par les commissaires aux comptes des faits délictueux », *Revue de la Compagnie des commissaires de sociétés agréés par la Cour d'Appel de Paris*, janvier-juillet.
- STANDISH P., (1990), « Origins of the Plan Comptable General : a study in cultural intrusion and reaction », *Accounting and Business Research*, vol. 20, n° 80, p. 337-351.
- SUPPLISSON G., (2003), *Origines de nouvelles professions libérales jumelles : commissaires aux comptes, experts comptables*, Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes d'Angers, p. 231-242.
- THEVENOT F., (1936), « Les commissaires aux comptes dans les sociétés anonymes », *La comptabilité et les affaires*, novembre, p. 547.
- THUILLIER G. et TULARD J., (1995), *Le métier d'historien*, Paris, Presses Universitaires de France.
- TOUCHELAY B., (2005a), « A l'origine du Plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté de contrôle d'un Etat dirigiste ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, p. 61-88.
- TOUCHELAY B., (2005b), « Les professionnels de la comptabilité vus par les Administrations fiscales françaises des années 1920 aux années 1960 : experts, faussaires ou charlatans ? », *Entreprises et histoire*, n° 39, p. 59-76.
- TOUCHELAY B., (2006), « Bribes du discours fondateurs sur les origines de l'ordre des experts comptables et des comptables agréés ou comment masquer son âge », *Entreprise et histoire*, n° 42, p. 64-83.
- TOUCHELAY B., (2007), « A l'origine du Plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté de contrôle d'un Etat dirigiste ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, p. 61-88.
- TOUCHELAY B., (2011), *L'Etat et l'entreprise – une histoire de la normalisation comptable et fiscale à la française*, Rennes, Presses universitaires de Rennes.
- TRIAL J., (1964), « La Fédération des associations de commissaires de sociétés face au projet de loi sur les sociétés commerciales », *Bulletin de liaison de la fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel*, n° 1, octobre.
- TRIAL J., (1971a), « Editorial », *Bulletin du conseil national des commissaires aux comptes*, n° 1, février, p 1.
- TRIAL J., (1971b), « L'exercice du commissariat aux comptes dans le cadre de la nouvelle législation sur les sociétés commerciales », *Bulletin du conseil national des commissaires aux comptes*, n° 2, juin, p. 37.
- TRIAL J., (1972), « Editorial », *Bulletin du conseil national des commissaires aux comptes*, n° 5, mars, p 1.

- TULARD J., (2006), *Peut-on faire confiance aux historiens ?* Paris, Presses Universitaires de France.
- VEYNE P., (1971), *Comment on écrit l'histoire*, Paris, Le Point Seuil.
- VIDAL D., (1983), *L'évolution des fonctions du commissaire aux comptes dans la société anonyme*, Thèse pour le doctorat d'Etat en droit, Université de Nice.
- VUILLERMOT C., (2011), « Le management comptable et financier dans les groupes français : discours et réalités (à partir des exemples de Schneider, Saint-Gobain et Pont-à-Mousson au XX^e siècle », in *Pensées et pratiques du management en France – Inventaires et perspectives 19^e-21^e siècles*, <http://mtpf.mlab-innovation.net/fr/>, consulté le 20/08/2012
- WALKER S.P., (1991), « The defence of professional monopoly: Scottish chartered accountants and “satellites in the accountancy firmament” 1854–1914”, *Accounting Organizations and Society*, vol. 16, n° 3, p. 257-283.
- WALKER S.P., (1995), « The genesis of professional organization in Scotland: a contextual analysis », *Accounting Organizations and Society*, vol. 20, n° 4, p. 285-310.
- WALKER S.P. et SHACKLETON K., (1995), « Corporatism and structural change in the British accountancy profession, 1930-1957 », *Accounting Organizations and Society*, vol. 20, n° 6, p. 467- 503.
- WATTS R. et ZIMMERMAN J. L., (1979), « The demand and supply of accounting theories: the market for excuses », *The Accounting Review*, vol. LIV, n° 2, p. 273-305.
- WATTS R. et ZIMMERMAN J. L., (1983), « Agency problems, auditing and the theory of the firm: some evidence », *Journal of law and economics*, vol. XXVI, octobre, p. 613-633.
- WILENSKY H., (1964), « The professionalization of everyone? », *American Journal of sociology*, n° 2, p. 137-158.
- WILLMOTT H., (1986), « Organising the profession: a theoretical and historical examination of the development of the major accountancy bodies in the UK », *Accounting Organizations and Society*, vol. 11, n° 6, p. 555-580.
- YEE H., (2009), « The re-emergence of the public accounting profession in China: A hegemonic analysis », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 20, n° 1, p. 71-92.
- ZIMNOVITCH H., (1997), *Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France 1880-1960*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université de Poitiers.

Liste des tableaux

Tableau 1 – Nombre de sociétés créées en France entre 1848 et 1867	p. 38
Tableau 2 - Répartition des SA autorisées par secteurs d'activité et périodes de création	p. 45
Tableau 3 - Répartition des SA autorisées selon le montant de leur capital social et la période de création	p. 46
Tableau 4 - Répartition des 404 SA selon le montant de leur capital social et leur secteur d'activité	p. 47
Tableau 5 – Capital social moyen des 404 SA par secteur d'activité	p. 48
Tableau 6 – Présentation de la structure du capital social des 404 SA selon la période de création	p. 48
Tableau 7 – Nombre moyen d'actions émises et nominal moyen des actions des 404 SA selon leur capital social	p. 49
Tableau 8 – Nombre moyen d'actions émises par les 404 SA selon le montant de leur capital social et leur secteur d'activité	p. 50
Tableau 9 – Coefficient de variation du nombre d'actions émises des 404 SA selon leur secteur d'activité et leur capital social	p. 51
Tableau 10 - Répartition des SA autorisées selon les modalités de désignation, la durée de la mission et l'immixtion dans la gestion du contrôleur	p. 60
Tableau 11 - Effectifs des écoles de commerce en France entre 1872 et 1886	p. 118
Tableau 12 - Liste des écoles supérieures de commerce en France en 1905	p. 119
Tableau 13 - Nombre d'heures hebdomadaires des différentes leçons – Comparaison ESC Paris, ESC Mulhouse et Ecole des HEC	p. 120
Tableau 14 - Nombre de diplômés des écoles supérieures de commerce en France entre 1900 et 1913	p. 123
Tableau 15 - Effectif des diverses catégories de sociétaires de la SCF de 1922 à 1931	p. 131
Tableau 16 - Liste des commissaires aux comptes de la société Pont-à-Mousson de 1891 à 1926	p. 168
Tableau 17 – Projets de réforme du commissariat aux comptes (1920-1935) : synthèse	p. 225
Tableau 18 - Effectif des Chambres de commissaires inscrits près des Cours d'Appel de Rennes et d'Angers	p. 256

Tableau 19 - Diplômes détenus par les candidats à l'inscription sur la liste des commissaires de la Cour d'Appel de Rennes	p. 264
Tableau 20 - Lien entre les titres détenus par les candidats à l'inscription et l'avis de la commission	P. 266
Tableau 21 - Lien entre l'expérience professionnelle des candidats à l'inscription et l'avis de la commission	p. 267
Tableau 22 - Epreuves écrites et orales de l'examen préliminaire du diplôme d'expert comptable institué par le décret du 3 avril 1942	p. 293
Tableau 23 - Epreuves écrites et orales et programme de l'examen final du diplôme d'expert comptable institué par le décret du 3 avril 1942	p. 295
Tableau 24 - Nombre d'experts comptables diplômés entre 1948 et 1953	p. 297
Tableau 25 - Répartition des matières au programme des examens d'expertise comptable de 1956	p. 300
Tableau 26 - Epreuves du DECS régime 1963	p. 306
Tableau 27 - Epreuves des certificats supérieurs du DEC (régime 1963)	p. 309
Tableau 28 - Analyse sur les candidats ayant passé l'examen de CPA à la session de mai 1951	p. 333
Tableau 29 - Nombre de candidats admis à l'examen d'aptitude et effectif des commissaires aux comptes (1970 – 1984)	p. 392
Tableau 30 - Evolution de la contribution relative des diplômes d'accession au commissariat aux comptes en 1972 et en 1982	p. 393
Tableau 31 - Correspondance entre les dimensions comptables et les dimensions culturelles	p. 429
Tableau 32 - Score de la Grande Bretagne, de la France, de l'Allemagne et de la Belgique sur les quatre axes d'analyse de Hofstede	p. 429

Liste des graphiques

Graphique 1 - Répartition par périodes de création du nombre de SA autorisées	p. 44
Graphique 2 – Répartition temporelle des SA autorisées par secteurs d'activité	p. 45
Graphique 3 - Répartition des SA autorisées selon le montant de leur capital social et la période de création	p. 46
Graphique 4 - Nombre de SA autorisées ayant un organe de contrôle des comptes	p. 53
Graphique 5 – Présence d'organes de contrôle et périodes de création	p. 55
Graphique 6 - Pourcentage de SA avec organe de contrôle selon le secteur d'activité	p. 56
Graphique 7 - Pourcentage de SA avec organe de contrôle selon le montant du capital social	p. 57
Graphique 8 - Pourcentage de SA avec organe de contrôle selon le nombre d'actions émises (hors SA de chemin de fer)	p. 58
Graphique 9 - Pourcentage des SA autorisées appartenant la catégorie 1 par secteur d'activité	p. 63
Graphique 10 – Nombre et pourcentage des SA autorisées appartenant la catégorie 1 par périodes de création	p. 64
Graphique 11 - Répartition moyenne des leçons dispensées à l'ESCP, l'ESC Mulhouse et l'école des HEC durant le cursus de deux ans	p. 121
Graphique 12 – Nombre de certificats de teneur de livres délivrés annuellement entre 1905 et 1935	p. 133
Graphique 13 - Nombre d'exercices par secteur d'activités et par type de sociétés (Diplôme de comptable entre 1887 et 1924)	p. 135
Graphique 14 - Nombre d'exercices concernés par les thèmes les plus fréquents (diplôme de comptable entre 1887 et 1924)	p. 136
Graphique 15 – Nombre d'exercices concernés par les thèmes conceptuels les plus fréquents (diplôme de comptable entre 1887 et 1924)	p. 137
Graphique 16 – Nombre de diplômes SCF de comptable délivrés annuellement entre 1905 et 1935	p. 138
Graphique 17 - Nombre de cas concernés par les principaux thèmes de l'épreuve de comptabilité (examen préliminaire au brevet d'Etat d'expert comptable entre 1927 et 1948)	p. 144

Graphique 18 – Mécanisme de distribution de dividendes entre les filiales et la société mère dans le groupe Pont-à-Mousson	p 199
Graphique 19 – Principales dates concernant le contrôle des comptes en France, Royaume-Uni, Allemagne et Belgique (1860-1932)	p. 215
Graphique 20 - Lien entre le diplôme comptable des candidats et l'avis de la commission d'inscription sur la liste de commissaires	p. 264
Graphique 21 - Effectif des experts comptables inscrits au tableau de l'OECCA au 31 décembre 1948 et au 31 décembre 1952	p. 298
Graphique 22 - Comparaison des épreuves du préliminaire de 1927 avec celles de 1956	p. 301
Graphique 23 - Comparaison des épreuves de l'examen final de 1927 avec celles de 1956	p. 302
Graphique 24 - Coursus de l'expertise comptable (régime 1963)	p. 305
Graphique 25 - Origine des commissaires inscrits entre 1950 et 1961	p. 314
Graphique 26 - Répartition par profession des commissaires inscrits	p. 314
Graphique 27 - Principaux sujets traités dans les mémoires d'expertise comptable (1942-1954)	p. 316
Graphique 28 - Pourcentage du nombre d'articles publiés dans la revue « <i>L'expert comptable diplômé</i> » entre 1951 et 1954 classés par thèmes	p. 317
Graphique 29 - Effectif experts comptables et comptables agréés entre 1945 et 1975	p. 328
Graphique 30 - Evolution du nombre annuel d'admis à l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes	p. 391
Graphique 31 - Formation d'origine des commissaires aux comptes en 1979	p. 393
Graphique 32 - Positionnement de la Grande Bretagne, de la France, de l'Allemagne et de la Belgique sur les quatre axes d'analyse de Hofstede	p. 430
Graphique 33 - Positionnement de la Grande Bretagne, de la France, de l'Allemagne et de la Belgique sur les axes culturels liés à la dimension comptable « professionnalisation »	p. 434
Graphique 34 - Positionnement de la Grande Bretagne, de la France, de l'Allemagne et de la Belgique sur les axes culturels liés à la dimension comptable « flexibilité »	p. 436
Graphique 35 - Positionnement de la Grande Bretagne, de la France, de l'Allemagne et de la Belgique sur les axes culturels liés à la dimension comptable « secret »	p. 438

Annexes

Annexe 1. Liste des SA autorisées étudiées dans le chapitre 1

Annexe 2. Extraits des principaux textes législatifs concernant le contrôle des comptes et le droit des sociétés commerciales étudiés dans cette thèse

- 21. Ordonnance Colbert 1673
- 22. Code de Commerce du 15 septembre 1807
- 23. Loi du 17 juillet 1856
- 24. Loi du 23 mai 1863
- 25. Loi du 24 juillet 1867
- 26. Décret-loi du 8 août 1935
- 27. Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966
- 28. Décret n° 69-810 du 12 août 1969

Annexe 1. Liste des SA autorisées étudiées dans le chapitre 1

Rappel des différentes catégories de contrôle

	Nomination obligatoire		Nomination facultative		Total
	Mission permanente	Mission temporaire	Mission permanente	Mission temporaire	
Immixtion dans la gestion	Catégorie 1	/	/	/	0
Non Immixtion dans la gestion	Catégorie 2	Catégorie 3	/	Catégorie 4	0
Total	0	0	0	0	0

La mention « catégorie 5 » apparaît en l'absence de tout organe de contrôle. La mention « Etat » correspond aux SA qui ont pour unique organe de contrôle un commissaire nommé par l'Etat.

N°	Nom de la SA	Date d'autorisation			Capital social	Nombre d'actions	Catégorie de contrôle
		JJ	MM	AAAA			
1	Entreprise générale des messageries	4	12	1809	2 000 000	200	3
2	Fonderies et forges de Toulouse et d'Angoumer	10	4	1812	1 400 000	140	5
3	Mines de houille de Decize	4	12	1816	200 000	?	5
4	Mines de houille de Montrelais	7	3	1817	?	?	5
5	Pont de Bordeaux	22	4	1818	2 300 000	2 300	1
6	Port du Havre	15	7	1818	2 000 000	?	5
7	Assurances de Bordeaux	22	7	1818	4 800 000	?	5
8	Pont de la Dordogne	22	9	1818	1 500 000	1 500	1
9	Banque de Bordeaux	23	11	1818	3 000 000	3 000	1
10	Salines et produits chimiques du plan d'Aren	7	7	1819	1 200 000	120	5
11	Maison gérante de la caisse de survivance et d'accroissement	8	12	1819	500 000	?	Etat
12	Compagnie royale d'assurances maritimes	11	2	1820	10 000 000	2 000	1
13	Compagnie royale d'assurances sur la vie - Paris	11	2	1820	30 000 000	6 000	1
14	Compagnie royale d'assurances contre l'incendie	11	2	1820	10 000 000	2 000	1
15	Compagnie royale d'assurances maritimes	11	2	1820	10 000 000	2 000	1
16	Assurances contre l'incendie - Bordeaux	28	4	1820	1 400 000	?	5
17	Assurances maritimes de Bordeaux	28	4	1820	2 100 000	?	5
18	Canal de la Sensée	18	5	1820	1 750 000	?	5
19	Caisse hypothécaire	12	7	1820	50 000 000	50 000	2
20	Compagnie des mines de fer de Saint Etienne	25	10	1820	1 500 000	1 000	1
21	Ardoisières du Moulin Ste Anne	22	2	1821	72 000	72	1
22	Mines de Bouxwiller	16	5	1821	1 000 000	80	2
23	Assurances pour la vie des chevaux	16	6	1821	100 000	?	5
24	Caisse d'économie et d'accumulation, de garantie et d'amortissement des dettes	18	7	1821	600 000	300	1
25	Caisse d'économie et d'accumulation avec assurance des capitaux	18	7	1821	1 500 000	300	1

N°	Nom de la SA	Date d'autorisation			Capital social	Nombre d'actions	Catégorie de contrôle
		JJ	MM	AAAA			
26	Canal de Monsieur	19	10	1821	10 000 000	10 000	1
27	Société des cinq ponts	16	1	1822	2 900 000	2 900	1
28	La navigation de l'Isle	23	1	1822	2 500 000	?	5
29	Fabrique d'aiguilles de l'Aigle	22	2	1822	300 000	60	4
30	Société pour l'amélioration des procédés de vinification	27	2	1822	80 000	?	5
31	Compagnie nantaise d'assurances maritimes	3	4	1822	600 000	60	1
32	Mines de houille de Schoenecken	15	5	1822	300 000	100	5
33	Bateau à manège de la Dordogne	19	6	1822	150 000	30	3
34	Spectacle de Perpignan	3	7	1822	25 000	?	5
35	Compagnie de l'emprunt pour l'achèvement du canal de Bourgogne	13	11	1822	25 000 000	10 000	Etat
36	Compagnie de l'emprunt du canal d'Arles à Bouc	13	11	1822	5 500 000	1 000	Etat
37	Fonderies et forges de la Loire et de l'Isère	13	11	1822	1 200 000	120	5
38	Pont neuf de Laval	4	12	1822	200 000	?	5
39	Compagnie pour l'exploitation de l'usine royale d'éclairage par le gaz	18	12	1822	1 200 000	120	Etat
40	Canal des Ardennes	20	2	1823	8 000 000	1 600	1
41	Ponts de Montrejeau, Roche de Glun, Petit Vey et Souillac	20	2	1823	1 800 000	?	1
42	Société pour la manutention du plomb	20	2	1823	1 000 000	?	5
43	Compagnie des quatre canaux	12	3	1823	68 000 000	68 000	1
44	Canal du duc d'Angoulême	17	4	1823	6 600 000	?	1
45	Ferme expérimentale du Duc de Bordeaux	30	4	1823	150 000	?	5
46	Eaux de Saint Maur	16	7	1823	6 000 000	3 000	5
47	Pont à Aucfer	30	7	1823	77 000	?	5
48	Compagnie des Appareux	11	2	1824	140 000	140	5
49	Verreries et cristalleries de Vanèche-Baccarat	3	3	1824	1 000 000	8	5
50	Coches de la Haute Seine, Yonne et canaux	10	3	1824	800 000	800	3
51	Pont Henri - Montbrison	16	6	1824	200 000	?	5
52	Eclairage de la ville de Bordeaux par le gaz hydrogène	28	6	1824	320 000	160	3
53	Chemin de fer de Saint Etienne à la Loire	21	7	1824	1 000 000	200	5
54	Fonderie de Bordeaux	4	8	1824	1 000 000	200	5
55	Forges d'Audincourt et dépendances	11	8	1824	4 500 000	150	5
56	Bains publics de Bordeaux	24	11	1824	1 000 000	?	5
57	Mines de plomb de Chabignac et de la verrerie du Lardin	6	1	1825	600 000	120	5
58	Fabrique d'acier du Bas Rhin	22	5	1825	300 000	300	5
59	Fonderies de Vizile	16	9	1825	800 000	80	5
60	Nouveau quartier Poissonnière	16	9	1825	6 000 000	?	5
61	Filature du lin par la mécanique	18	12	1825	1 000 000	200	1
62	Papeterie mécanique d'Echarçon	28	12	1825	3 000 000	300	2
63	Salines et mines de sel d'Est	2	1	1826	10 000 000	2 000	Etat
64	Hauts fourneaux et forges de Pont Kallecq et des mines de houille de Quimper	11	1	1826	1 700 000	1 000	5
65	Bains Caroline	15	3	1826	500 000	200	1
66	Filature et tissage mécanique du bas Rhin	11	4	1826	1 800 000	180	5
67	Verrerie de Thuisson	14	5	1826	400 000	40	1
68	Fabrique de Marcq en Bareuil	14	5	1826	4 000 000	400	5
69	Compagnie de la navigation du Rhône par la vapeur	7	6	1826	6 000 000	1 200	2
70	Houillères et fonderies de l'Aveyron	28	6	1826	1 800 000	600	1

N°	Nom de la SA	Date d'autorisation			Capital social	Nombre d'actions	Catégorie de contrôle
		JJ	MM	AAAA			
71	Ponts, gare et port de grenelle	26	7	1826	7 000 000	7 000	1
72	Forges de la Basse Indre	26	7	1826	500 000	25	5
73	Navigation de l'Oise	2	8	1826	3 000 000	3 000	1
74	Filature de Poutay	27	9	1826	530 000	53	5
75	Société royale pour l'emploi des laines longues et des laines lustrées	22	11	1826	1 250 000	1 250	3
76	Navigation du Drot	21	2	1827	450 000	450	5
77	Bains Marie Thérèse	17	4	1827	60 000	240	1
78	Navigation de la Saône par la vapeur	25	4	1827	1 000 000	500	5
79	Compagnie des chemins de fer de Saint Etienne à Lyon	28	4	1827	10 000 000	2 000	2
80	Assurances maritimes de Bordeaux	2	5	1827	2 000 000	?	5
81	Institution royale agronomique	23	5	1827	600 000	?	5
82	Construction d'une salle de spectacle à Laval	29	5	1827	66 000	?	5
83	Bateaux à vapeur en fer sur la Seine	28	11	1827	420 000	600	5
84	Hotel Saint Jean pour la tenue des foires	27	1	1828	165 000	55	3
85	Mines de houille de Montrelais	17	2	1828	1 200 000	500	5
86	Papeteries du Marais et de Sainte Marie	2	3	1828	1 800 000	1 800	4
87	Bulletin universel pour la propagation des connaissances scientifiques et industrielles	13	3	1828	450 000	450	3
88	Verrerie de Lamotte et dépendances	11	5	1828	800 000	160	4
89	Mines, forges et fonderies du Creusot et de Charenton	18	5	1828	10 400 000	2 600	1
90	Marbrières de Montey Notre Dame	1	6	1828	240 000	120	5
91	Manufacture de glaces et verrerie de Commentry	24	6	1828	5 000 000	1 000	1
92	Transports par eau d'Elbeuf à Rouen et retour	24	6	1828	143 000	52	5
93	L'Union, assurances contre l'incendie, Paris	5	10	1828	10 000 000	2 000	3
94	Entreprise de navigation accélérée sur la Loire et affluents au moyen de la vapeur	16	11	1828	600 000	300	3
95	Pont de Thoirette	26	3	1829	80 000	?	5
96	Entreprise générale des messageries du commerce	5	4	1829	8 000 000	8 000	5
97	Chemin de fer de la Loire	26	4	1829	10 000 000	2 000	1
98	Verreries de Saint Louis	7	6	1829	1 200 000	120	5
99	Transports des marchandises sur la Saône par gondoles à vapeur	19	7	1829	1 000 000	200	2
100	Entreprise d'éclairage de la ville de Nantes	26	7	1829	300 000	300	3
101	Verrerie de Bray	2	8	1829	300 000	60	4
102	Forges et fonderies d'Imphy	19	8	1829	4 000 000	160	5
103	Manufacture royale des glaces de Saint Gobain	17	2	1830	8 064 000	1 152	1
104	Pont de Langon	7	4	1830	600 000	?	5
105	Bateaux à vapeur pour la navigation du Rhône	9	6	1830	1 600 000	320	2
106	Fabrique de chapeaux de paille d'Alençon	16	6	1830	100 000	200	5
107	Fonderies et forges d'Alais	20	10	1830	6 000 000	2 000	2
108	Navigation de la Dronne	15	2	1831	315 000	315	5
109	Galerie de Bordeaux	26	3	1831	2 500 000	2 500	4
110	Navigation de la Charente	2	4	1831	45 000	90	5
111	Exploitation des papeteries Grosset	21	6	1831	375 000	60	5
112	Eaux thermales de Saint Honoré	1	8	1831	120 000	?	5
113	Pont de l'Isle	3	9	1831	240 000	240	4
114	L'Abattoir de Bordeaux	11	10	1831	970 000	970	4
115	Ardoisières de Rimogne et Saint Louis sur Meuse	14	10	1831	1 080 000	54	5

N°	Nom de la SA	Date d'autorisation			Capital social	Nombre d'actions	Catégorie de contrôle
		JJ	MM	AAAA			
116	Société parisienne de ciment hydraulique de Pouilly	9	5	1832	150 000	150	5
117	Forêt du Teich	14	9	1832	600 000	600	4
118	Ponts d'Asnières et d'Argenteuil	31	10	1832	1 190 000	1 190	2
119	Canal d'Aire à la Bassée	13	12	1832	?	600	5
120	Paquebots à vapeur de la Gironde	12	6	1833	930 000	930	5
121	Bazar bordelais	25	9	1833	800 000	?	5
122	Fabrique de sucre indigène à Beaugency	8	1	1834	100 000	50	5
123	Compagnie commerciale, assurances maritimes, le Havre	21	2	1834	440 000	?	5
124	Pont de Sully sur Loire	8	5	1834	330 000	330	1
125	Assurances maritimes de Bordeaux	11	5	1834	1 500 000	?	5
126	Paquebots à vapeur entre Le Havre et Hambourg	18	5	1834	750 000	300	5
127	Bateaux à vapeur des rives de la Garonne	18	6	1834	350 000	350	4
128	Quatre ponts sur la Garonne	5	7	1834	1 280 000	?	5
129	Usines de Pont St Ours	31	7	1834	781 000	71	5
130	Assurances maritimes du Globe	10	9	1834	700 000	?	5
131	Assurances contre l'incendie - Paris	25	9	1834	2 000 000	1 300	2
132	Assurances générales sur la vie des hommes - Paris	25	9	1834	3 000 000	1 300	2
133	Canal de jonction de la Sambre à l'Oise	20	10	1834	11 550 000	2 310	3
134	Pont de Muret	9	11	1834	155 000	?	5
135	Assurances contre la grêle pour le dpt du Nord	21	1	1835	1 000 000	400	5
136	Compagnie des trois canaux	13	3	1835	17 600 000	?	1
137	Pont de Montpont	19	3	1835	130 000	130	4
138	Pont de Saint Jean de Blagnac	30	5	1835	240 000	240	4
139	Banque de Lyon	29	6	1835	2 000 000	2 000	1
140	Paquebots à vapeur sur la seine	15	7	1835	300 000	300	5
141	Papeterie mécanique de Montfourat	13	9	1835	800 000	800	5
142	Banque de Marseille	27	9	1835	4 000 000	4 000	1
143	Chemin de fer de Paris à St Germain	4	11	1835	6 000 000	12 000	4
144	Pont de Cubzac sur la Dordogne	17	12	1835	2 900 000	?	5
145	Lloyd français assurances maritimes, Paris.	16	3	1836	6 000 000	?	5
146	La Sécurité assurances maritimes	10	4	1836	1 500 000	?	5
147	Union des ports	27	5	1836	5 000 000	1 000	2
148	L'Indemnité assurances maritimes	27	5	1836	1 000 000	?	5
149	Assurances maritimes de la paix	27	5	1836	1 000 000	?	5
150	Assurances maritimes havraises et parisiennes	3	6	1836	1 200 000	?	5
151	Banque de Lille	29	6	1836	2 000 000	2 000	1
152	Paquebots entre Le Havre et La Hollande	29	6	1836	400 000	400	1
153	Assurance Elbeuvienne	6	8	1836	2 000 000	?	5
154	Fabrication de sucre de betterave	7	8	1836	200 000	200	2
155	Trois ponts sur la Charente, l'Isle et Dordogne	25	8	1836	730 000	730	1
156	Pont de Beauregard	25	8	1836	?	?	5
157	SA d'éclairage par le gaz hydrogène de la ville de Lyon	24	10	1836	754 000	990	4
158	Compagnie de chemin de fer de Montbrison à Montrond	31	1	1837	157 000	157	2
159	Berlines de Châteauiherri	8	2	1837	60 000	1 200	5
160	Société pour l'amélioration et l'éducation des chevaux de luxe de race	29	3	1837	400 000	400	5
161	L'Océan assurances maritimes	29	3	1837	1 000 000	200	5
162	Raffinerie alsacienne	28	4	1837	300 000	30	5
163	Compagnie havraise pour bals et concerts	8	5	1837	154 000	616	5
164	Pont du carrousel	20	5	1837	?	1 030	5
165	Paquebots à vapeur entre Le Havre et Londres	21	5	1837	600 000	600	1

N°	Nom de la SA	Date d'autorisation			Capital social	Nombre d'actions	Catégorie de contrôle
		JJ	MM	AAAA			
166	Paquebots à vapeur entre Le Havre et le Portugal	9	6	1837	502 000	502	5
167	Paquebots à vapeur entre Le Havre et Caen	25	6	1837	250 000	250	5
168	Pont d'Avignon sur la Durance	2	7	1837	?	840	2
169	Paquebots à vapeur de Bordeaux au Havre	6	7	1837	350 000	700	1
170	Banque du Havre	25	8	1837	4 000 000	4 000	1
171	Pont de Beaucaire	31	8	1837	?	1 600	2
172	Chambre d'assurances maritimes	16	9	1837	3 000 000	600	5
173	Forges et fonderies d'Axat	19	9	1837	420 000	42	2
174	Berlines de Caen à Paris	13	10	1837	100 000	2 000	5
175	Sucrierie de Bergerac	12	11	1837	100 000	20	1
176	Chemin de fer de Paris à St Cloud et Versailles	21	11	1837	11 000 000	22 000	5
177	Compagnie neustrienne pour les paquebots entre Le Havre et Honfleur	28	11	1837	300 000	600	5
178	Chemin de fer de Bordeaux à Teste	25	2	1838	5 000 000	10 000	5
179	L'Urbaine, assurances contre l'incendie	4	3	1838	5 000 000	1 000	3
180	Mélusine, assurances maritimes et prêt à la grosse	15	3	1838	2 000 000	400	5
181	La Sécurité, assurances contre l'incendie	15	3	1838	5 000 000	1 000	5
182	Compagnie elbeuvienne d'éclairage par le gaz	25	4	1838	225 000	225	5
183	Moulin à vapeur de La Rochelle	1	5	1838	240 000	240	5
184	Chemin de fer de Strasbourg à Bâle	14	5	1838	42 000 000	84 000	4
185	Fabrication de fils et tissus de lin et de chanvre	11	6	1838	4 000 000	8 000	3
186	Banque de Toulouse	21	6	1838	1 200 000	2 400	1
187	Chemin de fer de Montpellier à Cette	4	7	1838	3 000 000	6 000	1
188	Fabrique de sucre de Bresles	20	7	1838	150 000	30	5
189	Chemin de fer de Paris à Orléans	13	8	1838	40 000 000	80 000	5
190	Chemin de fer de Paris à la mer par Rouen, Le Havre et Dieppe	13	8	1838	90 000 000	180 000	5
191	Compagnie du canal de Givors	13	8	1838	6 000 000	6 000	3
192	Ponts de St Gervais et de la route de Tullins	16	9	1838	475 000	950	5
193	Ponts de Vicq et d'Availles	16	9	1838	240 000	240	5
194	Pont du mas d'Agenais	16	9	1838	310 000	310	5
195	L'Avenir, assurances maritimes	16	9	1838	1 000 000	1 000	5
196	Compagnie du pont de Fleurville	16	9	1838	?	300	4
197	La Providence, assurances contre l'incendie	18	9	1838	5 000 000	2 000	5
198	La Gironde, assurances maritimes	21	9	1838	1 200 000	1 200	5
199	Paquebots à vapeur entre Dunkerque et Hambourg	21	9	1838	550 000	275	5
200	Banque d'Orléans	8	11	1838	1 000 000	1 000	1
201	Compagnie riveraine d'assurances sur la Saône et le Rhône	19	12	1838	1 000 000	2 000	5
202	Fonderies de Romilly	3	1	1839	2 640 000	220	2
203	Sucrierie de Meinau	28	4	1839	750 000	150	5
204	Compagnie lyonnaise d'assurances contre l'incendie	16	6	1839	4 000 000	800	4
205	Papeterie d'Essonne	4	8	1839	1 600 000	1 600	4
206	Filature du chanvre à Alençon	4	8	1839	300 000	100	5
207	Société de bienfaisance pour l'emploi des bouts de laine et déchets de fabrique	27	8	1839	50 000	500	5
208	Diligences du commerce de l'Ardèche et de la Drôme	13	10	1839	150 000	150	5
209	Constructions mécaniques de Strasbourg	7	11	1839	550 000	55	5
210	Compagnie des Pyrénées	13	11	1839	5 000 000	5 000	3

N°	Nom de la SA	Date d'autorisation			Capital social	Nombre d'actions	Catégorie de contrôle
		JJ	MM	AAAA			
211	Banque de Nantes	25	12	1839	3 000 000	3 000	1
212	Le Nord, assurances contre l'incendie	24	2	1840	500 000	500	4
213	Mines de Terre-Noire et des hauts fourneaux de Janon	3	5	1840	4 000 000	2 000	4
214	Eclairage par le gaz des villes de Marseille, Toulon et Nîmes	5	6	1840	?	3 000	2
215	Chemin de fer de Paris à Rouen	28	6	1840	36 000 000	72 000	5
216	Forges et fonderies de Montataire	5	7	1840	2 000 000	400	4
217	Canalisation du Drot	29	7	1840	1 500 000	3 000	5
218	Forges de Champagny et de Ronchamp	31	7	1840	600 000	5 200	5
219	Papeterie de Plaingaing	14	9	1840	700 000	700	5
220	L'Europe, paquebot à vapeur entre Le Havre et la Russie	20	11	1840	1 600 000	1 600	5
221	Mines de Villars	29	11	1840	?	2 500	4
222	Société de Saint Barbe	17	3	1841	520 000	1 040	5
223	Pont suspendu sur la Charente à Tonnay	17	3	1841	575 000	575	5
224	Filature de Danlot	12	4	1841	340 000	17	4
225	Manufacture de glaces et verrerie de St Quirin, Cirey et Montherme	19	5	1841	?	192	1
226	Manufacture de glaces et verres de Saint Quirin	19	5	1841	8 000 000	192	3
227	Compagnie reconstituée de chemin de fer de la Loire d'Andrezieux à Roanne	19	5	1841	?	12 000	3
228	Papeterie de la Souche	25	5	1841	800 000	800	3
229	Pont de Peyrehorade	25	5	1841	?	248	4
230	Banque de Rouen	5	6	1841	3 000 000	3 000	1
231	Moulin de Bessières	16	6	1841	112 500	45	5
232	Pont suspendu de Bas	16	6	1841	?	180	5
233	Entrepôt général des sels	9	7	1841	80 000	160	5
234	L'Equitable, assurance contre l'incendie	25	7	1841	3 000 000	3 000	1
235	Compagnie agricole de Lambus	1	8	1841	100 000	100	5
236	Papeterie d'Echarçon	23	8	1841	800 000	800	3
237	Le Palladium, assurances à primes contre l'incendie	7	11	1841	2 000 000	2 000	4
238	Assurances maritimes de Bordeaux	7	11	1841	1 200 000	120	5
239	Pont de Champ	11	1	1842	?	89	5
240	Paquebots à vapeur entre Dunkerque et Hambourg	25	1	1842	450 000	450	5
241	L'Union, messageries d'Alençon à Caen	13	2	1842	50 000	500	5
242	La Concorde, Compagnie pour la gestion de sociétés mutuelles d'assurances sur la vie	12	3	1842	1 000 000	1 000	Etat
243	Le Sauveur, assurances à primes contre l'incendie	25	3	1842	3 000 000	1 200	5
244	Le Dragon, assurances maritimes	8	5	1842	1 400 000	700	4
245	Le Dragon, assurances à primes contre l'incendie	8	5	1842	3 000 000	600	4
246	Pont de Neublans	14	5	1842	?	140	5
247	Mines de Decize	17	5	1842	?	400	2
248	Eclairage de la ville de Tours par le gaz	31	7	1842	300 000	600	4
249	Mines de houille d'Azincourt	31	7	1842	?	1 500	4
250	Journal le courrier de Lyon	6	8	1842	32 000	80	5
251	Eclairage par le gaz de St Chamond	20	8	1842	?	150	4
252	Théâtre à St Amand	13	10	1842	38 000	76	5
253	Pont de Pouilly	12	11	1842	?	320	5
254	Moulin à vapeur de Perrache	8	12	1842	?	240	5
255	Chemin de fer de Rouen au Havre	29	1	1843	20 000 000	40 000	5
256	Société de culture de la Dombes	31	1	1843	830 000	166	5
257	Compagnie bordelaise d'assurances maritimes	22	2	1843	1 000 000	200	5
258	La Fortune, assurances maritimes	17	4	1843	600 000	600	5
259	La Réparatrice, assurance à primes contre l'incendie	23	5	1843	2 500 000	2 500	5
260	Comptoir parisien d'assurances maritimes	15	7	1843	500 000	100	5

N°	Nom de la SA	Date d'autorisation			Capital social	Nombre d'actions	Catégorie de contrôle
		JJ	MM	AAAA			
261	Chemin de fer de Marseille à Avignon	29	8	1843	20 000 000	40 000	5
262	L'Union, bateaux à vapeur entre Rouen et la Bouille	14	9	1843	240 000	480	5
263	Houillères de la Chazotte et du Treuil réunis	27	10	1843	?	3 500	4
264	L'Espérance, assurance contre les risques de navigation maritime et intérieure	25	1	1844	500 000	100	5
265	Compagnie des Antilles	2	2	1844	6 000 000	1 200	1
266	Le Neptune, assurances maritimes contre les risques de navigation maritime et intérieure	2	2	1844	500 000	100	5
267	La Garonne, assurances maritimes	17	3	1844	600 000	120	5
268	Bains du Rhône	17	3	1844	?	600	4
269	Le Trident, assurances maritimes	22	4	1844	500 000	80	5
270	Le Phénix, compagnie française d'assurances sur la vie humaine	9	6	1844	4 000 000	800	1
271	Éclairage par le gaz de la ville d'Avignon	9	6	1844	?	500	4
272	L'Ille et Vilaine, compagnie des bateaux à vapeur entre Le Havre et Saint Malo	1	8	1844	320 000	640	5
273	Le Conservateur, compagnie pour la formation et la gestion des sociétés d'assurances mutuelles sur la vie	2	8	1844	1 000 000	1 000	Etat
274	Les deux mondes, assurances maritimes	26	8	1844	600 000	600	5
275	Lloyd havrais, assurances maritimes	26	8	1844	1 000 000	1 000	5
276	La Boussole, assurances maritimes	26	8	1844	1 000 000	1 000	5
277	Compagnie d'Ourscamp	10	9	1844	850 000	78	4
278	Pont de Venerque	10	9	1844	?	80	5
279	La Confiance, assurances à primes contre l'incendie	16	9	1844	2 000 000	400	1
280	La Providence, assurances sur la vie humaine	6	11	1844	3 000 000	600	2
281	Pont de Vivoin	8	11	1844	?	200	5
282	Compagnie du Rhône, service de bateaux à vapeur	25	12	1844	540 000	1 080	5
283	L'Urbaine, assurances sur la vie humaine	10	2	1845	5 000 000	1 000	3
284	Chemin de fer de Paris à Sceaux	23	2	1845	3 000 000	6 000	5
285	La bienfaisante, assurances à primes contre l'incendie	17	3	1845	5 000 000	1 000	3
286	La Nereide, assurances des risques de la navigation maritime et intérieure	19	3	1845	600 000	120	5
287	Mélusine, assurances à primes sur la vie	10	4	1845	1 000 000	200	5
288	chemin de fer du Centre	13	4	1845	33 000 000	66 000	5
289	Compagnie d'exploitation du chemin de fer de Montpellier à Nîmes	22	4	1845	2 000 000	4 000	5
290	Haut fourneau du Rioupéroux	8	5	1845	?	510	5
291	Chemin de fer d'Orléans à Bordeaux	16	5	1845	65 000 000	130 000	5
292	La Vigie, assurances contre les risques de la navigation maritime et intérieure	21	5	1845	1 000 000	200	5
293	Quatre ponts réunis	21	5	1845	?	900	5
294	Chemin de fer de Montereau à Troyes	29	5	1845	20 000 000	40 000	5
295	Chemin de fer d'Amiens à Boulogne	29	5	1845	37 500 000	75 000	5
296	Pont St Michel à Toulouse	7	6	1845	?	600	5
297	Lloyd marseillais, assurances contre les risques de la navigation maritime et intérieure	11	7	1845	1 000 000	200	5
298	Éclairage par le gaz de la ville de Montpellier	11	7	1845	?	1 000	4
299	Éclairage par le gaz de la ville de St Etienne	11	7	1845	?	1 050	4
300	L'Atlantique, assurances contre les risques de navigation maritime et intérieure	29	8	1845	500 000	100	5
301	Pont d'Aiguilly	29	8	1845	?	200	5
302	Forges de Sireuil	10	9	1845	?	1 200	5
303	Pont de Belleville	20	9	1845	250 000	500	5
304	Chemin de fer du Nord	20	9	1845	200 000 000	400 000	5
305	Théâtre de La Rochelle	20	9	1845	120 000	240	1

N°	Nom de la SA	Date d'autorisation			Capital social	Nombre d'actions	Catégorie de contrôle
		JJ	MM	AAAA			
306	Chemin de fer de Fampoux à Hazebrouck	22	9	1845	16 000 000	32 000	5
307	Chemin de fer de Dieppe et de Fécamp	14	10	1845	18 000 000	36 000	5
308	Société du gaz portatif non comprimé	17	10	1845	388 000	96	4
309	Chemin de fer de Tours à Nantes	17	12	1845	40 000 000	80 000	5
310	Chemin de fer de Paris à Strasbourg	17	12	1845	125 000 000	250 000	5
311	L'Aigle, compagnie pour la formation et la gestion de sociétés	25	1	1846	1 000 000	1 000	Etat
312	Compagnie du Soleil	25	1	1846	1 000 000	1 000	1
313	Eclairage par le gaz de la ville de Metz	25	1	1846	?	1 000	4
314	L'exploitation de l'entrepôt réel de la ville de Mulhouse	27	1	1846	45 000	30	5
315	Chemin de fer de Paris à Lyon	1	3	1846	200 000 000	400 000	5
316	L'Océanie, assurances contre les risques de navigation maritime et intérieure	10	3	1846	500 000	100	5
317	Eclairage par le gaz de la Guillotière, Vaise et Lyon	10	3	1846	?	2 400	3
318	Pont d'Abzac	31	3	1846	60 000	120	5
319	Chemin de fer de Creil à St Quentin	24	4	1846	30 000 000	60 000	5
320	La Sauvegarde, assurances nautiques	4	5	1846	1 000 000	200	5
321	Société générale des remorqueurs parisiens	26	5	1846	500 000	500	5
322	Dock flottant du Havre	8	9	1846	335 000	335	5
323	La Sphère, assurances maritimes	8	9	1846	500 000	500	5
324	Chemin de fer de Bordeaux à Cette	24	9	1846	140 000 000	280 000	5
325	Pont de Couthures	4	10	1846	145 000	145	5
326	L'Alliance, exploitation d'un service de voitures de place	4	10	1846	800 000	80	4
327	La Garonne, assurances maritimes	21	11	1846	1 200 000	240	5
328	Chemin de fer de Lyon à Avignon	2	1	1847	150 000 000	300 000	5
329	L'Universelle, formation et administration de sociétés d'assurances mutuelles sur la vie	2	1	1847	2 000 000	400	Etat
330	L'Avenir des familles, formation et gestion de sociétés d'assurances mutuelles sur la vie	19	1	1847	1 000 000	1 000	Etat
331	L'Aquitaine, assurances maritimes	21	2	1847	500 000	100	5
332	Fonderie de Niort	9	6	1847	160 000	160	4
333	Houillères de Layon et de la Loire	9	6	1847	?	1 850	4
334	Fonderies et forges de l'Horme	2	7	1847	5 000 000	10 000	4
335	Pont de Quincy sur Cher	22	7	1847	?	200	5
336	Verrerie de Penchot	13	11	1847	300 000	300	5
337	Pont de Couzon	3	1	1848	?	131	5
338	Mines de plomb argentifère de Pontgibaud	20	2	1848	?	12 000	2
339	Compagnie d'assurances générales maritimes	11	3	1848	5 000 000	1 300	2
340	Compagnie du canal de Pierrelatte	16	3	1848	?	2 000	3
341	La Providence des enfants, gestion des associations mutuelles sur la vie	19	3	1848	1 000 000	1 000	Etat
342	Compagnie française du Phénix	6	4	1848	4 000 000	4 000	1
343	L'expansion	7	4	1848	1 050 000	2 100	3
344	Bateaux à vapeur de Cette	3	8	1848	800 000	1 600	5
345	Transports sur la Saône et sur le Rhône	8	8	1848	3 000 000	3 000	5
346	Société d'avances sur dépôt de soie écru	21	10	1848	100 000	100	5
347	Manufacture de la Trivalle	15	1	1849	300 000	125	5
348	Hauts fourneaux et forges de Denain et d'Anzin	6	4	1849	10 000 000	20 000	5
349	La Fertilisante, fabrication et vente d'engrais	19	4	1849	40 000	400	5
350	La Progressive, formation et gestion des sociétés d'assurances mutuelles sur la vie	9	5	1849	1 000 000	1 000	Etat

N°	Nom de la SA	Date d'autorisation			Capital social	Nombre d'actions	Catégorie de contrôle
		JJ	MM	AAAA			
351	Eclairage par le gaz de la ville du Mans	21	6	1849	?	720	4
352	Hauts fourneaux de Montluçon	27	7	1849	3 000 000	6 000	5
353	Le Commerce, assurances maritimes	9	8	1849	600 000	600	5
354	Assureurs orléanais	12	9	1849	400 000	40	5
355	Entreprise générale des coches de la Haute Seine, de l'Yonne et des canaux	19	10	1849	970 000	970	5
356	Hauts fourneaux de Maubeuge	26	10	1849	6 000 000	6 000	5
357	Caisse paternelle	19	3	1850	4 000 000	8 000	Etat
358	L'Union de Grasse, navigation à vapeur entre Cannes et Cette	15	4	1850	200 000	400	5
359	Pont de Fourchambault	2	7	1850	?	412	2
360	SA des houillères et du chemin de fer d'Epinac	2	7	1850	?	2 400	4
361	La Sambre canalisée	20	12	1850	?	6 000	3
362	Théâtre de Lons le Saulnier	7	1	1851	?	520	5
363	Société lyonnaise des déchets	28	1	1851	75 000	300	5
364	Filature du Poutai	10	5	1851	520 000	52	5
365	Services maritimes des messageries nationales	22	1	1852	24 000 000	4 800	5
366	Chemin de fer de l'Ouest	27	1	1852	50 000 000	100 000	5
367	Eclairage par le gaz de la ville de Montélimar	7	4	1852	?	700	5
368	Chemin de fer de Blesme et St Dizier à Gray	4	6	1852	16 000 000	32 000	5
369	Chemin de fer de Mulhouse à Thann	30	7	1852	2 600 000	?	5
370	Chemin de fer de Paris à Caen et à Cherbourg	11	9	1852	30 000 000	60 000	5
371	Société de crédit foncier, Marseilles	12	9	1852	3 000 000	6 000	1
372	Palais de l'industrie	20	10	1852	13 000 000	130 000	5
373	Crédit foncier de Nevers	20	10	1852	2 000 000	4 000	1
374	Chemin de fer du midi et du canal latéral à la Garonne	6	11	1852	125 000 000	250 000	5
375	Chemin de fer de Lyon à la Méditerranée	8	11	1852	15 750 000	90 000	5
376	Société générale de crédit mobilier	18	11	1852	60 000 000	120 000	4
377	Forges et chantiers de la Méditerranée	29	1	1853	5 000 000	5 000	5
378	Chemin de fer de Graisseac à Béziers	26	2	1853	18 000 000	36 000	5
379	Forges de Framont	22	3	1853	1 600 000	70	1
380	Mines de plomb argentifère et fonderie de Pontgibaud	8	4	1853	?	10 000	4
381	Eclairage par le gaz de la ville de Carpentras	15	4	1853	?	150	4
382	Eclairage de la ville de Libourne par le gaz hydrogène	9	6	1853	80 000	160	4
383	Lloyd bordelais, assurances maritimes	14	6	1853	1 000 000	200	5
384	Compagnie française de prêts à la grosse	16	7	1853	1 000 000	200	5
385	Chemin de fer Grand Central de France	30	7	1853	90 000 000	180 000	5
386	Chemin de fer de Lyon à Genève	6	8	1853	40 000 000	80 000	5
387	Hauts fourneaux de l'Alélik	8	9	1853	1 200 000	4 800	5
388	Ardoisières de Chattemoué	8	9	1853	?	2 160	4
389	Chemin de fer de jonction du Rhône à la Loire	30	9	1853	30 000 000	60 000	5
390	Chemin de fer de Provins aux Ormes	12	10	1853	1 650 000	3 300	5
391	Raffinerie et huilerie bordelaises	12	10	1853	2 500 000	5 000	4
392	L'Aigle, navigation du Rhône et de la Saone	22	10	1853	?	1 800	2
393	Houillères de St Chamond	29	10	1853	?	3 275	4
394	Houillères de Stiring	5	11	1853	?	12 000	5
395	L'Espérance, assurances maritimes	5	12	1853	600 000	600	5
396	Le Phare maritimes, assurances maritimes	5	12	1853	1 000 000	200	5
397	Compagnie générale des eaux	14	12	1853	20 000 000	80 000	5
398	Eclairage par le gaz de la ville de Bourges	13	2	1854	?	550	5
399	Compagnie linière de Pont Remy	25	2	1854	2 250 000	5 000	3
400	L'Alliance maritime, assurances maritimes	3	3	1854	500 000	100	5

N°	Nom de la SA	Date d'autorisation			Capital social	Nombre d'actions	Catégorie de contrôle
		JJ	MM	AAAA			
401	La Provence, assurances maritimes	22	3	1854	500 000	500	5
402	La Maritime, prêts et armements maritimes	25	3	1854	1 000 000	1 000	5
403	L'Impériale, assurances sur la vie humaine	29	3	1854	5 000 000	10 000	Etat
404	Paquebots de Paris	29	3	1854	450 000	450	1
405	Pont de Mallemort	6	4	1854	280 000	280	5
406	Le Globe, assurances et réassurances contre l'incendie et explosion du gaz	6	5	1854	2 000 000	4 000	3
407	Comptoir d'escompte de Paris	25	7	1854	20 000 000	40 000	1
408	Usines de Gouille	5	10	1854	?	700	5
409	Houillères de St Etienne	17	10	1854	?	80 000	2
410	Houillères de Rive-de-Gier	17	10	1854	?	80 000	2
411	Houillères de Montrambert et de la Béraudière	17	10	1854	?	80 000	2
412	Compagnie des mines de la Loire	17	10	1854	?	80 000	2
413	Mines de Kef-Oum-Théboul	15	11	1854	?	8 000	5
414	Compagnie générale des omnibus	22	2	1855	?	24 000	Etat
415	Mines de sel et salines de Rosières et Vérangéville	15	3	1855	?	800	5
416	La Réunion, assurances maritimes	6	6	1855	6 000 000	1 200	5
417	Chemin de fer de l'Ouest	16	6	1855	150 000 000	300 000	5
418	Eclairage par le gaz de la ville d'Alais	22	6	1855	?	840	5
419	Chemin de fer de Montluçon à Moulins	23	6	1855	22 000 000	44 000	5
420	L'Abattoir de Beauvais	27	6	1855	130 000	260	5
421	SA des mines de charbon minéral de la Mayenne et de la Sarthe	4	7	1855	?	13 200	Etat
422	Chemin de fer des Ardennes et de l'Oise	11	7	1855	63 000 000	126 000	5
423	Touage de la Basse Seine et de l'Oise	14	7	1855	1 500 000	3 000	5
424	Paquebots à vapeur du Finistère	4	8	1855	720 000	720	5
425	Eaux du Havre	4	8	1855	1 500 000	300	5
426	Chemin de fer de Bessèges à Alais	16	8	1855	4 000 000	8 000	5
427	L'Eole, assurances contre les risques de navigation maritime et intérieure	29	8	1855	1 000 000	200	5
428	Mines de la Grand'Combe	3	10	1855	?	24 000	5
429	Compagnie parisienne d'éclairage et de chauffage par le gaz	11	12	1855	?	110 000	Etat
430	Eclairage par le gaz de la ville de Saint Quentin	13	2	1856	?	1 000	5
431	Verrerie de Plaine de Valsch et de Vallerysthal	7	5	1856	1 000 000	2 000	5
432	La Dordogne, assurances contre les risques de navigation maritime et intérieure	7	5	1856	1 200 000	240	5
433	L'Indemnité, assurances contre les risques de navigation maritime et intérieure	7	5	1856	2 000 000	400	5
434	Verreries d'Epinal	14	5	1856	400 000	800	5
435	Crédit foncier de France	28	6	1856	60 000 000	120 000	1
436	Chemin de fer et docks de St Ouen	11	7	1856	?	20 000	5
437	Comptoir maritime, assurances contre les risques de navigation maritime et intérieure	31	1	1857	2 000 000	400	5
438	L'Abeille bourguignonne, assurances à primes contre l'incendie	27	5	1857	2 000 000	2 000	2
439	Chemin de fer de Paris à Lyon et à la Méditerranée	3	7	1857	588 000 000	800 000	5
440	Exploitation des sources et établissements thermaux de Plombières	24	7	1857	900 000	1 800	5
441	Compagnie du soleil	11	9	1857	6 000 000	?	2
442	Compagnie d'opérations sur les nus propriétés et usufruits	12	10	1857	6 000 000	6 000	5
443	Chemin de fer de St Rambert à Grenoble	5	12	1857	50 000 000	100 000	5
444	La Minerve, assurances maritimes	27	1	1858	1 000 000	200	5
445	L'Abattoir de Chateaudun	22	5	1858	?	240	Etat

N°	Nom de la SA	Date d'autorisation			Capital social	Nombre d'actions	Catégorie de contrôle
		JJ	MM	AAAA			
446	Compagnie de l'Approuague	28	5	1858	2 000 000	20 000	4
447	Manufactures de glaces et produits chimiques de St Gobain	11	6	1858	?	3 600	1
448	Compagnie de navigation mixte	23	8	1858	10 000 000	20 000	4
449	La Transatlantique, assurances contre les risques de navigation maritime et intérieure	31	8	1858	1 500 000	300	5
450	Compagnie générale de navigation	15	9	1858	?	17 600	2
451	Caisse générale des familles, assurances sur la vie	1	10	1858	3 000 000	1 200	5
452	Entrepôt général de la Villette	13	10	1858	?	8 400	5
453	L'Abeille bourguignonne, assurances à primes contre la grêle	20	10	1858	6 000 000	12 000	5
454	Docks et entrepôts de Marseille	23	2	1859	20 000 000	40 000	5
455	La Marine, assurances maritimes	26	3	1859	1 000 000	200	5
456	Compagnie du jardin zoologique d'acclimatation	2	4	1859	1 000 000	4 000	5
457	Société générale de Crédit Industriel et Commercial	7	5	1859	60 000 000	120 000	1
458	Compagnie générale des omnibus de Bordeaux	7	1	1860	?	1 306	5
459	Ponts de Bougival et de Croissy	15	2	1860	?	600	5
460	Houillères et chemin de fer de Carmaux	21	4	1860	?	23 200	5
461	Chemin de fer de Lyon à la Croix Rousse	4	8	1860	2 000 000	4 000	5
462	Eclairage au gaz, Hauts fourneaux et fonderies de Marseilles, Mines de Portes et Sénéchas	16	8	1860	21 600 000	36 000	5
463	Compagnie de remorquage sur la barre de Sénégal	16	8	1860	200 000	40	5
464	La Garantie maritime	18	8	1860	1 000 000	200	5
465	Entrepôts et magasins généraux de Paris	22	8	1860	40 000 000	25 000	5
466	Crédit colonial	31	8	1860	12 000 000	24 000	1
467	L'Abeille, assurances maritimes	26	12	1860	2 000 000	2 000	2
468	Crédit Agricole	16	2	1861	20 000 000	40 000	1
469	L'Amphitrite, assurances maritimes	15	4	1861	1 000 000	200	5
470	La Gironde, assurances maritimes	25	5	1861	2 000 000	400	5
471	Bains et lavoirs publics de Caen	15	6	1861	580 000	580	Etat
472	Polders de l'Ouest	27	7	1861	4 000 000	8 000	5
473	Chemin de fer de Lyon, Croix Rousse au camp de Sathonay	5	8	1861	2 500 000	5 000	5
474	Compagnie française de réassurances contre l'incendie	10	8	1861	6 000 000	1 200	5
475	Compagnie générale transatlantique	25	8	1861	30 000 000	80 000	4
476	La Flotte, assurances maritimes	1	10	1861	1 000 000	200	5
477	La Persévérante, assurances maritimes	30	10	1861	1 000 000	1 000	5
478	Anciennes salines domaniales de l'Est	8	1	1862	?	7 500	5
479	Paquebots à vapeur entre Le Havre, Caen, Honfleur et les ports de Normandie	2	7	1862	?	1 000	1
480	Forges de Châtillon et Commentry	10	7	1862	?	25 000	3
481	La Manche, assurances maritimes	28	8	1862	1 000 000	1 000	5
482	Compagnie française d'assurances maritimes	22	9	1862	5 000 000	1 000	5
483	La Réassurance, incendie	29	9	1862	5 000 000	1 000	5
484	Compagnie nouvelle d'assurances maritimes du Havre	6	10	1862	1 200 000	1 200	5
485	Bateaux express de la Seine	1	11	1862	?	1 000	5
486	Compagnie fermière de l'établissement thermal de Vichy	27	12	1862	?	4 568	5
487	Compagnie de Madagascar, foncière, industrielle et commerciale	2	5	1863	50 000 000	100 000	4
488	Houillères d'Ahun	9	5	1863	?	8 000	5
489	Chemin de fer des Charentes	30	5	1863	25 000 000	50 000	5
490	Magasins généraux de Bercy	6	6	1863	?	12 000	5
491	Compagnie immobilière	13	6	1863	80 000 000	160 000	4
492	Guyenne maritime	22	6	1863	1 000 000	200	5

N°	Nom de la SA	Date d'autorisation			Capital social	Nombre d'actions	Catégorie de contrôle
		JJ	MM	AAAA			
493	L'approvisionnement, société de crédit des halles et marchés	6	7	1863	6 000 000	12 000	4
494	Comptoir de l'agriculture	6	7	1863	6 000 000	12 000	1
495	Société de dépôts et de comptes courants	6	7	1863	60 000 000	120 000	1
496	La Centrale, assurances contre l'incendie	12	8	1863	3 000 000	600	5
497	Caisse générale d'assurances commerciales contre les risques maritimes	29	8	1863	5 000 000	5 000	5
498	Caisse générale de réassurances et de coassurances contre les risques d'incendie	29	8	1863	5 000 000	5 000	5
499	Magasins publics et généraux de Bordeaux	2	9	1863	4 500 000	9 000	5
500	Houillères et chemin de fer de Saint Eloi	7	9	1863	?	6 000	5
501	La France maritime, assurances maritimes	9	9	1863	2 000 000	2 000	5
502	Magasins généraux de Tours	24	9	1863	3 000 000	3 000	5
503	L'Egide, assurances maritimes	7	10	1863	1 000 000	200	5
504	Quatre mines réunies de Graissessac	7	10	1863	?	20 000	5
505	Chemins de fer de la Vendée	31	10	1863	12 000 000	24 000	5
506	Compagnie française des cotons et produits agricoles algériens	14	12	1863	2 500 000	5 000	4
507	Chantiers et ateliers de l'Océan	14	12	1863	12 000 000	24 000	5
508	Chemin de fer du Médoc	2	3	1864	10 000 000	20 000	5
509	Compagnie lyonnaise des magasins généraux de la gare de Vaise	9	4	1864	?	2 000	1
510	Le Monde, assurances à primes fixes contre l'incendie	27	4	1864	5 000 000	10 000	5
511	Le Monde, assurances à primes fixes sur la vie des hommes	27	4	1864	5 000 000	10 000	5
512	Société générale pour favoriser le développement du commerce et de l'industrie en France	4	5	1864	120 000 000	240 000	3
513	La Garonne, assurances maritimes	28	5	1864	3 000 000	600	5
514	L'Internationale, assurances maritimes et fluviales	18	6	1864	2 000 000	400	5
515	Société du parc et du jardin d'acclimatation de Bordeaux	13	8	1864	550 000	5 500	5
516	Immeubles de Deauville	10	9	1864	?	5 000	5
517	Compagnie de la Dombes	17	9	1864	5 000 000	10 000	5
518	Aciéries d'Imphy et de St Seurin	24	12	1864	?	12 000	5
519	Entrepôts et magasins généraux à Amiens	25	1	1865	?	1 000	5
520	Houillères de Ruhlé	25	1	1865	?	1 200	4
521	Société du pont St Pierre	4	3	1865	?	300	3
522	L'Urbaine, assurances à primes fixes sur la vie humaine	1	4	1865	6 000 000	6 000	3
523	Chemin de fer de Lille à Béthune et à Bully Grenay	22	5	1865	?	8 000	5
524	Magasins généraux à Nevers	24	5	1865	?	600	5
525	La confiance maritime, assurances maritimes et fluviales	14	4	1866	3 000 000	600	5
526	Chemin de fer de Vitry à Fougères	18	4	1866	1 050 000	2 100	5
527	Société de crédit industriel et de dépôts du Nord	5	5	1866	20 000 000	40 000	1
528	Caisse des associations coopératives	5	8	1866	1 000 000	10 000	5
529	Compagnie générale des voitures à Paris	5	8	1866	?	85 000	5
530	Compagnie d'éclairage et de chauffage par le gaz de la ville de Versailles et de ses environs	11	8	1866	?	2 500	5
531	SA des maisons ouvrières	1	10	1866	300 000	300	3
532	Société générale algérienne	15	10	1866	100 000 000	200 000	1
533	Association des tisseurs de Lyon	8	2	1867	1 500 000	15 000	1
534	Chemin de fer de Glos-Montfort à Pont Audemer	20	2	1867	1 500 000	3 000	5
535	Association des tullistes	30	3	1867	600 000	6 000	1
536	Chemin de fer de Vassy à St Dizier	27	4	1867	?	2 217	5
537	Association des ouvriers teinturiers des villes de Lyon et de Saint Etienne	1	6	1867	400 000	4 000	1
538	Maisons à bon marché	8	6	1867	3 000 000	6 000	5
539	Chemin de fer de Pont l'Arche à Gisors	10	7	1867	3 000 000	6 000	5

Annexe 2. Extraits des principaux textes législatifs concernant le contrôle des comptes et le droit des sociétés commerciales étudiés dans cette thèse

21. Ordonnance Colbert 1673

Titre I. Des apprentis, négocians, et marchands tant en gros qu'en détail

Art. 4 : L'aspirant à la maîtrise sera interrogé sur les livres et registres à partie double et à partie simple, sur les lettres et billets de change, sur les règles d'arithmétique, sur la partie de l'aune, sur la livre et poids de marc, sur les mesures et les qualitez de la marchandise, autant qu'il conviendra pour le commerce dont il entend se mesler.

Titre III. Des livres et registres des négocians, marchands et banquiers

Art. 1 : Les négocians et marchands tant en gros qu'en détail auront un livre qui contiendra tout leur négoce, leurs lettres de change, leurs debtes actives et passives ; et les deniers employez à la dépense de leur maison

Art. 3 : Les livres des négocians et marchands tant en gros qu'en détail, seront signez sur le premier et dernier feuillet, par l'un des consuls dans les villes où il y a juridiction consulaire ; et dans les autres par le maire ou l'un des échevins, sans frais ni droits, et les feuillets parapheront et coteront par premier et dernier, de la main de ceux qui auront esté commis par les consuls ou maires et échevins, dont sera fait mention au premier feuillet.

Art. 5 : Les livres journaux seront écrits d'une mesme suite par ordre de date sans aucun blanc, arrestez en chaque chapitre et à la fin et ne sera rien écrit aux marges.

Art. 8 : Seront aussi tenus tous les marchands de faire, dans le mesme délai de six mois, inventaire sous leur seing de tous leurs effets mobiliers et immobiliers et de leurs debtes actives et passives, lequel sera recollé et renouvelé de deux ans en deux ans.

Art. 9 : La représentation ou communication des livres journaux, registres ou inventaires, ne pourra estre requise ni ordonnée en justice, sinon pour succession, communauté et partage de société en cas de faillite.

Art. 10 : Au cas néanmoins qu'un négociant ou un marchand voulust se servir de ses livres journaux et registres, ou que la partie offrist d'y ajouter foy, la représentation pourra estre ordonnée pour en extraire ce qui concernera le différend.

Titre XI. Des faillites et banqueroutes.

Art. 11 : Les négocians et les marchands, tant en gros qu'en détail, et les banquiers, qui lors de leur faillite, ne représenteront pas leurs registres et journaux signez et parapheront comme nous avons ordonné ci-dessus, pourront estre réputez banqueroutiers frauduleux.

Art. 12 : Les banqueroutiers frauduleux seront poursuivis extraordinairement, et punis de mort.

22. Code de Commerce du 15 septembre 1807

TITRE II. Des livres de commerce

Art. 8 : Tout commerçant est tenu d'avoir un livre journal qui présente, jour par jour, ses dettes actives et passives, les opérations de son commerce, ses négociations, acceptations ou endossements d'effets, et généralement tout ce qu'il reçoit et paie, à quelque titre que ce soit, et qui énonce, mois par mois, les sommes employées à la dépense de sa maison : le tout indépendamment des autres livres usités dans le commerce, mais qui ne sont pas indispensables. Il est tenu de mettre en liasse les lettres missives qu'il reçoit, et de copier sur un registre celles qu'il envoie.

Art. 9 : Il est tenu de faire, tous les ans, sous seing privé, un inventaire de ses effets mobiliers et immobiliers, et de ses dettes actives et passives, et le copier, année par année, sur un registre spécial à ce destiné.

Art. 10 : Le livre-journal et le livre des inventaires seront paraphés et visés une fois par année. Le livre de copies de lettres ne sera pas soumis à cette formalité. Tous seront tenus par ordre de date, sans blancs, lacunes ni transports en marge.

Art. 11 : Les livres dont la tenue est ordonnée par les articles 8 et 9 ci-dessus seront cotés, paraphés et visés soit par un des juges des tribunaux de commerce, soit par le maire ou un adjoint, dans la forme ordinaire et sans frais. Les commerçants seront tenus de conserver ces livres pendant dix ans.

Art. 12 : Les livres de commerce régulièrement tenus peuvent être admis par le juge pour faire preuve entre commerçans pour faits de commerce.

Art. 13 : Les livres que les individus faisant le commerce sont obligés de tenir, et pour lesquels ils n'auront pas observé les formalités ci-dessus prescrites, ne pourront être représentés ni faire foi en justice au profit de ceux qui les auront tenus ; sans préjudice de ce qui sera réglé au livre des *Faillites et banqueroutes*.

Art. 14 : La communication des livres et inventaires ne peut être ordonnée en justice que dans les affaires de succession, communauté, partage de sociétés, et en cas de faillite.

Art. 15 : Dans le cours d'une contestation, la représentation des livres peut être ordonnée par le juge, même d'office, à l'effet d'en extraire ce qui concerne le différend.

Art. 16 : En cas que les livres dont la représentation est offerte, requise ou ordonnée, soient dans des lieux éloignés du tribunal saisi de l'affaire, les juges peuvent adresser une commission rogatoire au tribunal de commerce du lieu ou déléguer un juge de paix pour en prendre connaissance, dresser un procès-verbal du contenu, et l'envoyer au tribunal saisi de l'affaire.

Art. 17 : Si la partie aux livres de laquelle on offre d'ajouter foi refuse de les représenter, le juge peut déférer le serment à l'autre partie.

TITRE III. Des Sociétés.

SECTION PREMIÈRE. Des diverses Sociétés, et de leurs Règles.

Art. 18 : Le contrat de société se règle par le droit civil, par les lois particulières au commerce, et par les conventions des parties.

Art. 19 : La loi reconnaît trois espèces de sociétés commerciales :

La société en nom collectif.

La société en commandite.

La société anonyme.

Art. 20 : La *société en nom collectif* est celle que contractent deux personnes ou un plus grand nombre, et qui a pour objet de faire le commerce sous une raison sociale.

Art. 21 : Les noms des associés peuvent seuls faire partie de la raison sociale.

Art. 22 : Les associés en nom collectif indiqués dans l'acte de société, sont solidaires pour tous les engagements de la société, encore qu'un seul des associés ait signé, pourvu que ce soit sous la raison sociale.

Art. 23 : La *société en commandite* se contracte entre un ou plusieurs associés responsables et solidaires, et un ou plusieurs associés simples bailleurs de fonds, que l'on nomme commanditaires ou associés en commandite.

Elle est régie sous un nom social, qui doit être nécessairement celui d'un ou plusieurs des associés responsables et solidaires.

Art. 24 : Lorsqu'il y a plusieurs associés solidaires et en nom, soit que tous gèrent ensemble, soit qu'un ou plusieurs gèrent pour tous, la société est, à la fois, société en nom collectif à leur égard, et société en commandite à l'égard des simples bailleurs de fonds.

Art. 25 : Le nom d'un associé commanditaire ne peut faire partie de la raison sociale.

Art. 26 : L'associé commanditaire n'est passible des pertes que jusqu'à concurrence des fonds qu'il a mis ou dû mettre dans la société.

Art. 27 : L'associé commanditaire ne peut faire aucun acte de gestion, ni être employé pour les affaires de la société, même en vertu de procuration.

Art. 28 : En cas de contravention à la prohibition mentionnée dans l'art.précédent, l'associé commanditaire est obligé solidairement, avec les associés en nom collectif, pour toutes les dettes et engagements de la société.

Art. 29 : La *société anonyme* n'existe point sous un nom social : elle n'est désignée par le nom d'aucun des associés.

Art. 30 : Elle est qualifiée par la désignation de l'objet de son entreprise.

Art. 31 : Elle est administrée par des mandataires à temps, révocables, associés ou nom associés, salariés ou gratuits.

Art. 32 : Les administrateurs ne sont responsables que de l'exécution du mandat qu'ils ont reçu.

Ils ne contractent, à raison de leur gestion, aucune obligation personnelle ni solidaire relativement aux engagements de la société.

Art. 33 : Les associés ne sont passibles que de la perte du montant de leur intérêt dans la société.

Art. 34. Le capital de la société anonyme se divise en actions et même en coupons d'action d'une valeur égale.

Art. 35 : L'action peut être établie sous la forme d'un titre au porteur.
Dans ce cas, la cession s'opère par la tradition du titre.

Art. 36 : La propriété des actions peut être établie par une inscription sur les registres de la société.

Dans ce cas, la cession s'opère par une déclaration de transfert inscrite sur les registres, et signée de celui qui fait le transport, ou d'un fondé de pouvoir.

Art. 37 : La société anonyme ne peut exister qu'avec l'autorisation du gouvernement, et avec son approbation pour l'acte qui la constitue ; cette approbation doit être donnée dans la forme prescrite pour les règlements d'administration publique.

Art. 38 : Le capital des sociétés en commandite pourra être aussi divisé en actions, sans aucune autre dérogation aux règles établies pour ce genre de société.

Art. 39 : Les sociétés en nom collectif ou en commandite doivent être constatées par des actes publics ou sous signature privée en se conformant, dans ce dernier cas, à l'article 1325 du Code Napoléon.

Art. 40 : Les sociétés anonymes ne peuvent être formées que par des actes publics.

Art. 41 : Aucune preuve par témoins ne peut être admise contre et outre le contenu dans les actes de société, ni ce qui serait allégué avoir été dit avant l'acte, lors de l'acte ou depuis, encore qu'il s'agisse d'une somme au-dessous de cent cinquante francs.

Art. 42 : L'extrait des actes de société en nom collectif et en commandite, doit être remis, dans la quinzaine de leur date, au greffe du tribunal de commerce de l'arrondissement dans lequel est établie la maison du commerce social, pour être transcrit sur le registre, et affiché pendant trois mois dans la salle des audiences.

Si la société a plusieurs maisons de commerce situées dans divers arrondissements, la remise, la transcription et l'affiche de cet extrait, seront faites au tribunal de commerce de chaque arrondissement.

Ces formalités seront observées, à peine de nullité à l'égard des intéressés; mais le défaut d'aucune d'elles ne pourra être opposé à des tiers par les associés.

Art. 43 : L'extrait doit contenir,

Les noms, prénoms, qualités et demeures des associés autres que les actionnaires ou commanditaires ;

La raison de commerce de société ;

La désignation de ceux des associés autorisés à gérer, administrer et signer pour la société ;

Le montant des valeurs fournies ou à fournir par actions ou en commandite,

L'époque où la société doit commencer, et celle où elle doit finir.

Art. 44 : L'extrait des actes de société est signé, pour les actes publics, par les notaires, et pour les actes sous seing privé, par tous les associés, si la société est en nom collectif, et par les associés solidaires ou gérants, si la société est en commandite, soit qu'elle se divise ou ne se divise pas en actions.

Art. 45 : L'acte du Gouvernement qui autorise les sociétés anonymes, devra être affiché avec l'acte d'association, et pendant le même temps.

Art. 46 : Toute continuation de société, après son terme expiré, sera constatée par une déclaration des coassociés.

Cette déclaration, et tous actes portant dissolution de société avant le terme fixé pour sa durée par l'acte qui l'établit, tout changement ou retraite d'associé, toutes nouvelles stipulations ou clauses, tout changement à la raison de société, sont soumis aux formalités prescrites par les articles 42, 48 et 44.

En cas d'omission de ces formalités, il y aura lieu à l'application des dispositions pénales de l'article 42, § 3.

Art. 47 : Indépendamment des trois espèces de sociétés ci-dessus, la loi reconnaît les associations commerciales en participation.

Art. 48 : Ces associations sont relatives à une ou plusieurs opérations de commerce ; elles ont lieu pour les objets, dans les tonnes, avec les proportions d'intérêt et aux conditions convenues entre les participants.

Art. 49 : Les associations en participation peuvent être constatées par la représentation des livres, de la correspondance, ou par la preuve testimoniale, si le tribunal juge qu'elle peut être admise.

Art. 50 : Les associations commerciales en participation ne sont pas sujettes aux formalités prescrites pour les autres sociétés.

23. Loi du 17 juillet 1856

Art. 5 : Un conseil de surveillance, composé de cinq actionnaires au moins, est établi dans chaque société en commandite par actions. Ce conseil est nommé par l'assemblée générale des actionnaires immédiatement après la constitution définitive de la société, et avant toute opération sociale. Il est soumis à la réélection tous les cinq ans au moins : toutefois le premier conseil n'est nommé que pour une année.

Art. 6 : Est nulle et de nul effet, à l'égard des intéressés, toute société en commandite par actions constituée contrairement à l'une des prescriptions énoncées dans les articles qui précèdent. Cette nullité ne peut être opposée aux tiers par les associés.

Art. 7 : Lorsque la société est annulée aux termes de l'article précédent, les membres du conseil de surveillance peuvent être déclarés responsables, solidairement et par corps avec les gérants, de toutes les opérations faites postérieurement à leur nomination (...).

Art. 8 : Les membres du conseil de surveillance vérifient les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société. Ils font, chaque année, un rapport à l'assemblée générale sur les inventaires et sur les propositions de distribution de dividendes faites par le gérant.

Art. 9 : Le conseil de surveillance peut convoquer l'assemblée générale. Il peut aussi provoquer la dissolution de la société.

Art. 10 : Tout membre d'un conseil de surveillance est responsable avec les gérants solidairement et par corps,

- 1) lorsque, sciemment, il a laissé commettre dans les inventaires des inexactitudes graves, préjudiciables à la société ou aux tiers ;
- 2) lorsqu'il a, en connaissance de cause, consenti à la distribution de dividendes non justifiés par des inventaires sincères et réguliers.

24. Loi du 23 mai 1863

Art. 1 : Il peut être formé, sans l'autorisation exigée par l'article 37 du Code de Commerce, des sociétés commerciales dans lesquelles aucun des associés n'est tenu au-delà de sa mise. Ces sociétés prennent le titre de *sociétés à responsabilité limitée*. Elles sont soumises aux dispositions des articles 29, 30, 32, 33, 34, 36 et 40 du Code de Commerce. Elles sont administrées par un ou plusieurs mandataires à temps, révocables, salariés ou gratuits, pris parmi les associés.

Art. 2 : Le nombre des associés ne peut être inférieur à sept.

Art. 3 : Le capital social ne peut excéder vingt millions de Francs (20.000.000 Frs). Il ne peut être divisé en actions ou coupons d'actions de moins de cent Francs, lorsqu'il n'excède pas deux cents mille Francs, et de moins de cinq cent Francs, lorsqu'il est supérieur.

Les actions sont nominatives jusqu'à leur entière libération.

Les actions ou coupons d'actions ne sont négociables qu'après le versement des deux cinquièmes.

Les souscripteurs sont, nonobstant toute stipulation contraire, responsables du montant total des actions par eux souscrites.

Art. 5 : L'assemblée générale annuelle désigne un ou plusieurs commissaires, associés ou non, chargés de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et les comptes présentés par les administrateurs.

La délibération contenant approbation du bilan et des comptes est nulle, si elle n'a été précédée du rapport des commissaires.

A défaut de nomination des commissaires par l'assemblée générale, ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou de plusieurs commissaires nommés, il est procédé à leur nomination ou à leur remplacement par ordonnance du président du tribunal de commerce du siège de la société, à la requête de tout intéressé, les administrateurs dûment appelés.

Art. 16 : Les commissaires ont droit, toutes les fois qu'ils le jugent convenable, dans l'intérêt social, de prendre communication des livres, d'examiner les opérations de la société et de convoquer l'assemblée générale.

Art. 17 : Toute société à responsabilité limitée doit dresser, chaque trimestre, un état résumant sa situation active et passive. Cet état est mis à la disposition des commissaires.

Il est, en outre, établi, chaque année, un inventaire contenant l'indication des valeurs mobilières et immobilières et de toutes les dettes actives et passives de la société. Cet inventaire est présenté à l'assemblée générale.

Art. 18 : Quinze jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale, une copie du bilan résumant l'inventaire et du rapport des commissaires est adressée à chacun des actionnaires connus et déposée au greffe du tribunal de commerce.

Tout actionnaire peut, en outre, prendre au siège social communication de l'inventaire et de la liste des actionnaires.

Art. 26 : L'étendue et les effets de la responsabilité des commissaires envers la société sont déterminés d'après les règles générales du mandat.

TITRE I. Des sociétés en commandite par actions

Art. 5 : Un conseil de surveillance, composé de trois actionnaires au moins, est établi dans chaque société en commandite par actions. Ce conseil est nommé par l'assemblée générale des actionnaires immédiatement après la constitution définitive de la société et avant toute opération sociale. Il est soumis à la réélection aux époques et suivant les conditions déterminées par les statuts. Toutefois, le premier conseil n'est nommé que pour une année.

Art. 9 : Les membres du conseil de surveillance n'encourent aucune responsabilité en raison des actes de la gestion et de leurs résultats. Chaque membre du conseil de surveillance est responsable de ses fautes personnelles, dans l'exécution de son mandat, conformément aux règles du droit commun.

Art. 10 : Les membres du conseil de surveillance vérifient les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société. Ils font, chaque année, à l'assemblée générale, un rapport dans lequel ils doivent signaler les irrégularités et inexactitudes qu'ils ont reconnues dans les inventaires, et constater, s'il y a lieu, les motifs qui s'opposent aux distributions des dividendes proposées par le gérant. Aucune répétition de dividendes ne peut être exercée contre les actionnaires, si ce n'est dans le cas où la distribution en aura été faite en l'absence de tout inventaire, ou en dehors des résultats constatés par l'inventaire. L'action en répétition, dans le cas où elle est ouverte, se prescrit par cinq ans, à partir du jour fixé pour la distribution des dividendes. Les prescriptions commencées à l'époque de la promulgation de la présente loi, et pour lesquelles il faudrait encore, suivant les lois anciennes, plus de cinq ans, à partir de la même époque, seront accomplies dans ce laps de temps.

Art. 11 : Le conseil de surveillance peut convoquer l'assemblée générale et conformément à son avis, provoquer la dissolution de la société.

TITRE II. Des sociétés anonymes

Art. 21 : A l'avenir les sociétés anonymes pourront se former sans l'autorisation du gouvernement. Elles pourront, quel que soit le nombre des associés, être formées par un acte sous seing privé fait en double original. Elles seront soumises aux dispositions des articles 29, 30, 32, 33, 34 et 36 du Code de Commerce, et aux dispositions contenues dans le présent titre.

Art. 22 : Les sociétés anonymes sont administrées par un ou plusieurs mandataires à temps, salariés ou gratuits, pris parmi les associés. Ces mandataires peuvent choisir parmi eux un directeur, ou, si les statuts le permettent, se substituer un mandataire étranger à la société et dont ils sont responsables envers elle.

Art. 23 : La société ne peut être constituée si le nombre des associés est inférieur à sept.

Art. 32 : L'assemblée générale annuelle désigne un ou plusieurs commissaires, associés ou non, chargés de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs. La délibération contenant approbation du bilan et des comptes est nulle, si elle n'a été précédée du rapport des commissaires.

A défaut de nomination des commissaires par l'assemblée générale, ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou plusieurs des commissaires nommés, il est procédé à leur remplacement par ordonnance du président du tribunal de commerce du siège de la société, à la requête de tout intéressé, les administrateurs dûment appelés.

Art. 33 : Pendant le trimestre qui précède l'époque fixée par les statuts pour la réunion de l'assemblée générale, les commissaires ont droit, toutes les fois qu'ils le jugent convenable dans l'intérêt social, de prendre communication des livres et d'examiner les opérations de la société.

Ils peuvent toujours, en cas d'urgence, convoquer l'assemblée générale.

Art. 34 : Toute société anonyme doit dresser, chaque semestre, un état sommaire de sa situation active et passive. Cet état est mis à la disposition des commissaires.

Il est, en outre, établi chaque année, conformément à l'article 9 du Code de Commerce, un inventaire contenant l'indication des valeurs mobilières et immobilières et de toutes les dettes actives et passives de la société.

L'inventaire, le bilan et le compte des profits et pertes sont mis à la disposition des commissaires le quarantième jour, au plus tard, avant l'assemblée générale. Ils sont présentés à cette assemblée.

Art. 35 : Quinze jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale, tout actionnaire peut prendre, au siège social, communication de l'inventaire et de la liste des actionnaires, et se faire délivrer copie du bilan résumant l'inventaire et du rapport des commissaires.

Art. 43 : L'étendue et la responsabilité des commissaires envers la société sont déterminés d'après la règle du mandat.

26. Décret-loi du 8 août 1935

Art. 4 : Les articles 32 à 34 inclus de la loi du 24 juillet 1867 sont remplacés par les dispositions suivantes :

Article 32

L'assemblée générale ordinaire des actionnaires désigne un ou plusieurs commissaires qui ont le mandat de vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société, de contrôler la régularité et la sincérité des inventaires et des bilans ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration. Ils peuvent à toute époque de l'année opérer les vérifications ou contrôles qu'ils jugent opportuns. Ils peuvent toujours convoquer l'assemblée générale des actionnaires en cas d'urgence.

A défaut de nomination des commissaires par l'assemblée générale, ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou de plusieurs des commissaires nommés, il est procédé à leur nomination ou à leur remplacement par ordonnance du président du tribunal de commerce du siège de la société, à la requête de tout intéressé, les administrateurs dûment appelés. Le commissaire nommé par l'assemblée en remplacement d'un autre ne demeure en fonctions que pendant le temps qui reste à courir du mandat de son prédécesseur.

Article 33.

« Ne peuvent être choisis comme commissaires :

1. les parents ou alliés jusqu'au 4^{ème} degré inclusivement ou le conjoint des administrateurs ou apporteurs ;
2. les personnes recevant sous une forme quelconque, à raison de fonctions autres que celles de commissaire, un salaire ou une rémunération des administrateurs ou de la société ou de toute entreprise possédant le dixième du capital de la société, ou dont la société possède au moins le dixième du capital ;
3. les personnes à qui l'exercice de la fonction de gérant ou d'administrateur est interdite ou qui sont déchues du droit d'exercer cette fonction ;
4. le conjoint des personnes ci-dessus visées.

Si l'une des causes d'incompatibilité ci-dessus indiquées survient au cours du mandat, l'intéressé doit cesser immédiatement d'exercer ses fonctions et en informer le conseil d'administration au plus tard 15 jours après la survenance de cette incompatibilité.

Dans les sociétés par actions faisant appel à l'épargne publique, l'un des commissaires au moins doit être choisi sur une liste établie par une commission siégeant au chef-lieu de la Cour d'Appel dans le ressort de laquelle se trouve le siège social.

Cette commission est composée de quatre membres :

- un président ou un conseiller à la Cour d'Appel, qui préside, avec voix prépondérante ;
 - un magistrat d'un tribunal de première instance du ressort ;
 - l'un des présidents des tribunaux de commerce du ressort ;
- Ces trois membres sont désignés annuellement par le premier président de la Cour d'Appel, avant le 1^{er} janvier.
- le directeur de l'enregistrement exerçant ses fonctions dans le département du siège de la Cour d'Appel.

Si l'assemblée des actionnaires d'une société faisant appel à l'épargne publique n'a désigné aucun commissaire choisi sur cette liste, tout actionnaire peut demander au président du tribunal de commerce statuant en référé, les représentants de la société dûment appelés, de nommer un commissaire pris sur ladite liste. Ce commissaire aura tous les pouvoirs d'un commissaire nommé par l'assemblée. La durée de son mandat sera de trois années.

La procédure à suivre par les commissaires pour établir cette liste sera déterminée par règlement d'administration publique. Le même décret fixera les conditions disciplinaires auxquelles seront assujettis les commissaires ainsi recrutés.

Les commissaires inscrits sur la liste de la Cour d'Appel ne peuvent exercer les fonctions d'administrateur de sociétés.

Les commissaires ne peuvent pas devenir administrateurs des sociétés qu'ils contrôlent moins de cinq années après l'expiration de leur mandat. Sont assimilées à la société contrôlée, pour l'application de la présente disposition :

1. celles dans lesquelles ladite société possède un dixième au moins du capital au moment de la cessation des fonctions du commissaire ;
2. celles qui possèdent un dixième au moins du capital de ladite société au moment de la cessation des fonctions de commissaire.

Est passible d'une amende de 1000 à 20000 Frs toute violation des dispositions des alinéas 1, 2, 7 et 8 du présent article.

Les délibérations prises par l'assemblée des actionnaires sur le rapport d'un commissaire nommé ou demeuré en fonction contrairement aux dispositions du présent article ne peuvent pas être annulées du chef de la violation de ces dispositions.

Article 34

A la clôture de chaque exercice, le conseil d'administration établit un inventaire, un compte de profits et pertes et un bilan. Il établit en outre un rapport aux actionnaires sur la marche de la société pendant l'exercice écoulé.

L'inventaire, le bilan et le compte de résultat doivent être mis à la disposition des commissaires 40 jours au moins avant la date de l'assemblée générale.

Les commissaires établissent un rapport dans lequel ils rendent compte à l'assemblée générale de l'exécution du mandat qu'elle leur a confié et doivent signaler les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient relevées. Ils font en outre un rapport spécial sur les opérations prévues à l'article 40 de la présente loi.

La délibération de l'assemblée contenant approbation du bilan et des comptes est nulle si elle n'a pas été précédée du ou des rapports des commissaires, conformes aux dispositions ci-dessus.

Est puni d'un emprisonnement de 1 à 5 ans et d'une amende de 1000 à 20000 Frs, ou de l'une de ces deux peines seulement, tout commissaire qui a sciemment donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société, ou qui n'a pas révélé au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance.

L'article 378 du Code pénal est applicable aux commissaires.

27. Décret du 9 juin 1936

Art. 1 : Les commissions instituées par l'article 4 du décret loi du 8 août 1935, modifiant les articles 32 à 34 de la loi du 24 juillet 1867, établissent annuellement les listes des personnes reconnues aptes aux fonctions de commissaires et parmi l'une au moins sera obligatoirement choisie par toute société faisant appel à l'épargne publique.
Elles siègent au palais de justice du chef-lieu de chaque Cour d'Appel.

Art. 2 : Peuvent seuls être inscrits sur les listes, s'ils sont de nationalité française :

1. les experts comptables titulaires du brevet d'Etat institué par le décret du 22 mai 1927
2. les anciens fonctionnaires ayant au moins dix ans de services publics et possédant les aptitudes nécessaires pour contrôler le fonctionnement et la comptabilité des sociétés par actions
3. les experts comptables et les experts financiers agréés depuis plus de 5 ans par les Cours d'Appel, les tribunaux de 1^{ère} instance et de commerce, et qui sont habituellement commis pour procéder à l'examen de la comptabilité des sociétés par actions
4. les personnes ayant au moins 10 ans de pratique soit commerciale, soit industrielle, soit comptable, ainsi que celles qui se sont consacrées pendant la même période à des travaux d'ordre économique ou juridique sur le fonctionnement des sociétés par actions, sous réserve condition, toutefois, que les unes ou les autres aient exercé pendant 5 ans au moins les fonctions de commissaire dans une société par action
5. les personnes qui ont effectivement dirigé pendant 10 ans au moins la comptabilité, les services contentieux ou les services financiers d'une société faisant appel à l'épargne publique.

Les étrangers appartenant à des pays où les français sont admis à exercer le contrôle des sociétés peuvent également être inscrits sur les listes s'ils remplissent les conditions ci-dessus spécifiées.

Art. 3 : Les candidats doivent subir un examen préliminaire de caractère technique dont les résultats sont communiqués par la commission instituée par l'article 4 du décret-loi du 8 août 1935.

Le programme, les formes et les conditions de l'examen sont fixés par un arrêté des ministres de l'Education nationale, du Commerce et des Finances.

Il est constitué autant de jurys que les circonstances l'exigent. Chaque jury est présidé par un magistrat de la Cour des comptes. Il est composé d'un magistrat de l'ordre judiciaire, d'un professeur agrégé de la Faculté de droit, d'un fonctionnaire de l'administration des finances et de deux techniciens proposés par le ministère chargé de l'enseignement technique.

Un conseiller maître à la Cour des comptes est chargé, comme président général, de veiller à la coordination et à la régularité des opérations des différents jurys, sans siéger lui-même dans aucun d'eux. Ses attributions seront précisées par l'arrêté prévu au paragraphe 2 du présent article.

Le conseiller maître ainsi que les membres des jurys sont nommés par des arrêtés concertés des ministres ci-dessus mentionnés.

Art. 5 : La commission instituée par le décret du 8 août 1935 examine les titres des candidats et s'assure que ceux-ci présentent toutes les garanties tant au point de vue de la moralité et de l'honorabilité que de la compétence. Elle peut faire recueillir sur eux, notamment par le parquet, tous renseignements utiles. Elle peut également les convoquer devant elle pour une audition.

La commission décide qu'il y a lieu d'inscrire ou de ne pas inscrire.

Les décisions ne sont pas motivées.

Un candidat déjà inscrit ou en instance d'inscription sur la liste de son domicile peut, en outre, être compris sur une autre liste. (...)

Les commissaires figurant sur les listes de l'année précédente y demeurent inscrits sauf démission ou radiation par mesure disciplinaire. (...)

Art. 7 : Les candidats reconnus aptes aux fonctions de commissaire et inscrits sur la liste de la Cour d'Appel lorsqu'ils sont au nombre de 20 au moins doivent constituer une association déclarée, conformément à la loi du 1^{er} juillet 1901, et dont les statuts et le règlement intérieur sont communiqués au président de la commission.

Art. 8 : Le bureau de l'association constitué en chambre de discipline exerce le pouvoir disciplinaire à l'égard des membres de l'association.

La chambre de discipline, soit d'office, soit à la demande du procureur général, instruit sur les manquements à leurs devoirs professionnels relevés contre les intéressés, sur les fautes commises par eux et portant atteinte à leur considération, à leur honneur, ou à leur autorité.

Elle applique, s'il y a lieu, les peines :

1. l'avertissement
2. de la sanction.

28. Loi n°66-537 du 24 juillet 1966

TITRE 1^{er} : REGLES DE FONCTIONNEMENT DES DIVERSES SOCIETES COMMERCIALES

CHAPITRE IV – SOCIETES PAR ACTIONS

Section III – Direction et administration des SA

Sous section 1 – Conseil d’administration

Art. 97 : Les commissaires aux comptes veillent, sous leur responsabilité, à l’observation des dispositions prévues aux articles 95¹ et 96² et en dénoncent toute violation dans leur rapport à l’assemblée générale annuelle.

Art. 103 :

Al. 2 : Le président du conseil d’administration donne avis aux commissaires aux comptes de toutes les conventions autorisées³ et soumet celles-ci à l’approbation de l’assemblée générale.

Al. 3 : Les commissaires aux comptes présentent, sur ces conventions, un rapport spécial à l’assemblée, qui statue sur ce rapport.

Sous section 2 – Directoire et conseil de surveillance

Art. 132 : Les commissaires aux comptes veillent, sous leur responsabilité, à l’observation des dispositions prévues aux articles 130⁴ et 131⁵ et en dénoncent toute violation dans leur rapport à l’assemblée générale annuelle.

Art. 145 :

Al. 2 : Le président du conseil de surveillance donne avis aux commissaires aux comptes de toutes les conventions autorisées⁶ et soumet celles-ci à l’approbation de l’assemblée générale.

¹ Art. 95 : chaque administrateur doit être propriétaire d’un nombre d’actions de la société déterminé par les statuts. (...) ces actions sont affectées en totalité à la garantie de tous les actes de la gestion.

² Art. 96 : l’ancien administrateur ou ses ayants droits recouvrent la libre disposition des actions de garantie, du seul fait de l’approbation par l’assemblée générale ordinaire, des comptes du dernier exercice relatif à sa gestion.

³ Cf. art. 101. Toute convention intervenant entre une société et l’un de ses administrateurs ou directeurs généraux doit être soumise à l’autorisation préalable du conseil d’administration. Il en est de même des conventions auxquelles un administrateur ou directeur général est indirectement intéressé ou dans lesquelles il traite avec la société par personne interposée. Sont également soumises à autorisation préalable les conventions intervenant entre une société et une entreprise, si l’un des administrateurs ou directeurs généraux de la société est propriétaire, associé indéfiniment responsable, gérant, administrateur, directeur général ou membre du directoire ou du conseil de surveillance de l’entreprise.

⁴ Art 130 : chaque membre du conseil de surveillance doit être propriétaire d’un nombre d’actions de la société déterminé par les statuts.

⁵ Art 131 : l’ancien membre du conseil de surveillance ou ses ayants droits recouvrent la libre disposition de ces actions, du seul fait de l’approbation par l’assemblée générale ordinaire, des comptes du dernier exercice au cours duquel l’intéressé a rempli ses fonctions.

⁶ Cf. art 143. Toute convention intervenant entre une société et l’un des membres du directoire ou du conseil de surveillance de cette société doit être soumise à l’autorisation préalable du conseil de surveillance. Il en est de même des conventions auxquelles une des personnes visées à l’alinéa précédent est indirectement intéressée ou dans lesquelles il traite avec la société par personne interposée. Sont également soumises à autorisation préalable les conventions intervenant entre une société et une entreprise, si l’un des membres du directoire ou du conseil

Al. 3 : Les commissaires aux comptes présentent, sur ces conventions, un rapport spécial à l'assemblée, qui statue sur ce rapport.

Section IV – Assemblées d'actionnaires

Art. 157 : L'assemblée générale ordinaire est réunie au moins une fois par an, dans les 6 mois de la clôture de l'exercice, sous réserve de prolongation de ce délai par décision de justice.

Après lecture de son rapport, le conseil d'administration ou le directoire, selon le cas, présente à l'assemblée le compte des pertes et profits et le bilan. En outre, les commissaires aux comptes relatent, dans leur rapport, l'accomplissement de la mission qui leur est dévolue par l'article 228.

Art. 158 : L'assemblée générale est convoquée par le conseil d'administration ou le directoire, selon le cas.

A défaut, elle peut être également convoquée :

1. par les commissaires aux comptes.
2. par un mandataire désigné en justice, à la demande, soit de tout intéressé en cas d'urgence, soit d'un ou plusieurs actionnaires réunissant au moins le dixième du capital social.
3. par les liquidateurs.

Art. 168 : Tout actionnaire a le droit, dans les conditions et délais déterminés par décret, d'obtenir communication :

1. de l'inventaire, du compte d'exploitation générale, du compte de pertes et profits, du bilan et de la liste des administrateurs ou des membres du directoire et du conseil de surveillance, selon le cas ;
2. des rapports du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance, selon le cas, et des commissaires aux comptes, qui seront soumis à l'assemblée ;
3. le cas échéant, du texte et de l'exposé des motifs des résolutions proposées, ainsi que des renseignements concernant les candidats au conseil d'administration ou au conseil de surveillance, selon le cas ;
4. du montant global, certifié exact par les commissaires aux comptes, des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées, le nombre de ces personnes étant de dix ou de cinq selon que l'effectif du personnel excède ou non deux cents salariés.

Section VI – Contrôle des sociétés anonymes

Art. 218 : Le contrôle est exercé, dans chaque société anonyme, par un ou plusieurs commissaires aux comptes.

Les fonctions de commissaires aux comptes sont exercées par des personnes physiques ou des sociétés constituées entre elles sous forme de sociétés civiles professionnelles.

Toutefois, les sociétés inscrites à la date de promulgation de la présente loi au tableau de l'ordre des experts comptables et des comptables agréés pourront, quelle que soit leur forme, être commissaire aux comptes dans les conditions fixées par le règlement d'administration publique prévu à l'article 219.

Art. 219 : Nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes s'il n'est préalablement inscrit sur une liste établie à cet effet.

de surveillance de la société est propriétaire, associé indéfiniment responsable, gérant, administrateur, directeur général ou membre du directoire ou du conseil de surveillance de l'entreprise.

Un règlement d'administration publique fixe l'organisation de la profession de commissaire aux comptes.

Il détermine notamment :

1. le mode d'établissement et de révision de la liste
2. les conditions d'inscription sur la liste
3. le régime disciplinaire
4. les conditions dans lesquelles les commissaires aux comptes sont groupés dans des organismes professionnels.

Art. 220 : Ne peuvent être commissaire aux comptes d'une société déterminée :

1. Les fondateurs, apporteurs en nature, bénéficiaires d'avantages particuliers, administrateurs ou, le cas échéant, membres du directoire ou du conseil de surveillance de la société ou de ses filiales telles qu'elles sont définies à l'article 354.
2. les parents ou alliés, jusqu'au 4^{ème} degré inclusivement, des personnes visées au 1).
3. les administrateurs, les membres du directoire ou du conseil de surveillance, les conjoints des administrateurs ainsi que, le cas échéant, des membres du directoire ou du conseil de surveillance des sociétés possédant le 10^{ème} du capital de la société ou dont celle-ci possède le 10^{ème} du capital.
4. les personnes et les conjoints des personnes qui reçoivent de celles visées au 1), de la société ou de toute société visée au 3), un salaire ou une rémunération quelconque à raison de fonctions autres que celles de commissaire aux comptes.
5. les sociétés de commissaires dont l'un des associés se trouve dans une des situations prévues aux alinéas précédents.

Art. 221 : Les commissaires aux comptes ne peuvent être nommés administrateurs, directeurs généraux ou membres du directoire des sociétés qu'ils contrôlent, moins de 5 années après la cessation de leurs fonctions. La même interdiction est applicable aux associés d'une société de commissaire aux comptes.

Pendant le même délai, ils ne peuvent exercer les mêmes fonctions dans les sociétés possédant 10% du capital de la société contrôlée par eux ou dont celle-ci possède 10% du capital lors de la cessation des fonctions du commissaire.

Art. 222 : Les délibérations prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonction contrairement aux dispositions des articles 219 et 220 sont nulles. L'action en nullité est éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par une assemblée générale sur le rapport des commissaires régulièrement désignés.

Art 223. En dehors des cas prévus aux articles 79¹ et 88², les commissaires aux comptes sont désignés par l'assemblée générale ordinaire.

Un ou plusieurs commissaires aux comptes suppléants, appelés à remplacer les titulaires en cas de décès, d'empêchement ou de refus de ceux-ci, peuvent être désignés par l'assemblée générale ordinaire.

Les sociétés faisant publiquement appel à l'épargne sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes. Il en est de même des sociétés par actions ne faisant pas publiquement appel à l'épargne, mais dont le capital excède un montant fixé par décret.

¹ Selon l'art 79, les fondateurs de la SA convoquent les souscripteurs en assemblée générale constitutive qui désignera alors un ou plusieurs commissaires aux comptes.

² Les premiers commissaires aux comptes sont désignés dans les statuts.

Art. 224 : Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Leurs fonctions expirent après la réunion de l'assemblée générale ordinaire qui statue sur les comptes du sixième exercice.

Le commissaire aux comptes nommé par l'assemblée en remplacement d'un autre ne demeure en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur.

Si l'assemblée omet d'élire un commissaire, tout actionnaire peut demander en justice la désignation d'un commissaire aux comptes, le président du conseil d'administration ou du directoire dûment appelé ; le mandat ainsi conféré prend fin lorsqu'il a été pourvu par l'assemblée générale à la nomination du ou des commissaires.

Art. 225 : Un ou plusieurs actionnaires représentant au moins le dixième du capital social peuvent, en justice, dans le délai et les conditions fixées par décret, récuser un ou plusieurs commissaires aux comptes désignés par l'assemblée générale et demander la désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes qui exerceront leurs fonctions en lieu et place.

S'il est fait droit à la demande, les commissaires aux comptes ainsi désignés ne pourront être révoqués avant l'expiration normale de leurs fonctions, que par décision de justice.

Art. 226 : Un ou plusieurs actionnaires représentant au moins le dixième du capital social peuvent demander en justice la désignation d'un expert chargé de présenter un rapport sur une ou plusieurs opérations de gestion.

(...)

Ce rapport doit, en outre, être annexé à celui établi par les commissaires aux comptes en vue de la prochaine assemblée générale et recevoir la même publicité.

Art. 227 : En cas de faute ou d'empêchement, les commissaires aux comptes peuvent être relevés de leurs fonctions par l'assemblée générale.

Art. 228 : Les commissaires aux comptes certifient la régularité et la sincérité de l'inventaire, du compte d'exploitation générale, du compte de pertes et profits et du bilan.

A cet effet, ils ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les livres et les valeurs de la société et de contrôler la régularité et la sincérité des comptes sociaux. Ils vérifient également la sincérité des informations données dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes de la société.

Les commissaires aux comptes s'assurent que l'égalité a été respectée entre les actionnaires.

Art 229. A toute époque de l'année, les commissaires aux comptes, ensemble ou séparément, opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns et peuvent se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès verbaux.

Pour l'accomplissement de leurs contrôles, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix qu'ils font connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que les commissaires.

Les investigations prévues au présent article peuvent être faites tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales au sens de l'article 354.

Les commissaires aux comptes peuvent également recueillir toutes informations utiles à l'exercice de leur mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société. Toutefois, ce droit d'information ne peut s'étendre à la communication des pièces, contrats et

documents quelconques détenus par des tiers, à moins qu'ils n'y soient autorisés par une décision de justice. Le secret professionnel ne peut être opposé aux commissaires aux comptes, sauf par les auxiliaires de justice.

Art. 230 : Les commissaires aux comptes portent à la connaissance du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance, selon le cas :

1. les contrôles et vérifications auxquels ils ont procédé et les différents sondages auxquels ils se sont livrés.
2. les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications leur paraissent devoir être apportées, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents ;
3. les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient découvertes ;
4. les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de l'exercice comparés à eux du précédent exercice.

Art. 231 : Les commissaires aux comptes sont convoqués à la réunion du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, qui arrête les comptes de l'exercice écoulé, ainsi qu'à toutes les assemblées d'actionnaires.

Art. 232 : Les honoraires des commissaires aux comptes sont à la charge de la société. Ils sont fixés selon des modalités déterminées par décret.

Art. 233 : Les commissaires aux comptes signalent, à la plus prochaine assemblée générale, les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission.

En outre, ils révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur propre responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

Sous réserve des dispositions des alinéas précédents, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions.

Art. 234 : Les commissaires aux comptes sont responsables, tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions.

Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire, selon le cas, sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale.

Art. 235 : Les actions en responsabilité contre les commissaires aux comptes se prescrivent dans les conditions prévues à l'article 247¹.

¹ Art 247. L'action en responsabilité contre les administrateurs, tant sociale qu'individuelle, se prescrit par trois ans, à compter du fait dommageable ou s'il a été dissimulé, de sa révélation. Toutefois, lorsque le fait est qualifié de crime, l'action se prescrit par dix ans.

TITRE II : DISPOSITIONS PENALES

CHAPITRE II – INFRACTIONS CONCERNANT LES SOCIETES PAR ACTIONS

Section V – Infractions relatives au contrôle des sociétés anonymes

Art. 455 : Seront punis d'un emprisonnement de 6 mois à 2 ans et d'une amende de 2000 Frs à 40000 Frs ou de l'une de ces deux peines seulement, le président ou les administrateurs d'une SA qui n'auront pas provoqué la désignation des commissaires aux comptes de la société ou ne les auront pas convoqué à toute assemblée d'actionnaires.

Art. 456 : Sera punie d'un emprisonnement de 2 mois à 6 mois et d'une amende de 2000 Frs à 40000 Frs ou de l'une de ces deux peines seulement, toute personne qui, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires aux comptes, aura, sciemment, accepté, exercé ou conservé les fonctions de commissaire aux comptes, nonobstant les incompatibilités légales.

Art. 457 : Sera punie d'un emprisonnement d'un an à 5 ans et d'une amende de 2000 Frs à 100000 Frs ou de l'une de ces deux peines seulement, toute personne qui, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires aux comptes, aura, sciemment, donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société ou qui n'aura pas révélé au procureur de la République les faits délictueux dont il aura eu connaissance.

L'article 378 du Code Pénal est applicable aux commissaires aux comptes.

Art. 458 : Seront punis d'un emprisonnement d'un an à 5 ans et d'une amende de 2000 Frs à 100000 Frs ou de l'une de ces deux peines seulement, le président, les administrateurs, les directeurs généraux ou toute personne au service de la société qui auront, sciemment, mis obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes ou qui leur auront refusé la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission, et notamment de tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès verbaux.

29. Décret n°69-810 du 12 août 1969

Art. 1 : L'organisation de la profession de commissaire aux comptes a pour objet le bon exercice de la profession, sa surveillance ainsi que la défense de l'honneur et de l'indépendance de ses membres. (...)

Titre 1 – Etablissement de la liste des commissaires aux comptes

Art. 2 : Nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes s'il n'est inscrit sur la liste établie à cet effet. La liste des commissaires aux comptes est dressée par des commissions régionales siégeant au chef lieu de chaque Cour d'Appel et ayant compétence pour le ressort de cette cour. (...) Les commissaires inscrits peuvent exercer leur profession sur l'ensemble du territoire.

Ch1. Conditions d'inscription sur la liste

Section 1. Personnes physiques

Art. 3 : Nul ne peut être inscrit sur la liste des commissaires aux comptes s'il n'est français et âgé de plus de 25 ans et s'il ne présente pas les garanties de moralité et d'aptitude professionnelle jugées suffisantes par la commission d'inscription. Les candidats à l'inscription doivent justifier qu'ils ont passé avec succès l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes ou qu'ils ont exercé pendant 15 ans au moins une activité publique ou privée permettant d'acquérir une expérience suffisante des questions financières, comptables et juridiques intéressant les sociétés commerciales, notamment dans un cabinet de commissaires aux comptes. Le délai de 15 ans est ramené à 10 ans pour les titulaires de l'un des diplômes d'enseignement supérieur dont la liste est arrêtée conjointement par le Garde des Sceaux, ministre de la Justice, le ministre de l'Education nationale et le ministre de l'Economie et des Finances. La même réduction de délai bénéficie aux anciens élèves diplômés de l'un des établissements ou de l'une des écoles dont la liste est arrêtée conjointement par les mêmes ministres.

Le programme et les modalités d'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes sont fixés par arrêté conjoint du Garde des Sceaux, ministre de la Justice, le ministre de l'Education nationale et le ministre de l'Economie et des Finances. Cet examen ne peut être passé qu'à l'issue d'un stage professionnel jugé satisfaisant.

Le certificat supérieur de révision comptable ou l'inscription en qualité d'expert comptable au tableau des experts comptables et comptables agréés dispense à la fois de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes et du stage professionnel.

Art. 4 : Le stage professionnel prévu à l'art.3 (alinéa 3) est accompli chez une personne physique ou dans une société inscrite sur une liste instituée par l'art.2 et agréée comme maître de stage par le conseil régional des commissaires aux comptes.

La durée de ce stage est de 3 ans au moins. (...)

Section 2. Sociétés

Art. 6 : Les sociétés civiles professionnelles de commissaires aux comptes sont inscrites sur la liste par la commission régionale lorsqu'elles sont constituées en conformité avec les dispositions de la loi susvisée du 29 novembre 1966 et du titre VI du présent décret.

Ch. 2. Procédure d'inscription sur la liste

Art. 8 : La commission régionale chargée de l'inscription sur la liste est composée de 5 membres :

1. un magistrat du siège de la Cour d'Appel, président ;
2. un magistrat du siège d'un tribunal de grande instance du ressort de la Cour d'Appel, vice-président ;
3. un magistrat d'un tribunal de commerce, du ressort de la Cour d'Appel ;
4. le directeur régional des impôts dans la circonscription duquel est situé le siège de la Cour d'Appel ;
5. le président de la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes.

(...)

Art. 16 : La commission nationale est composée de 7 membres :

1. un conseiller à la Cour de cassation, président ;
2. un conseiller maître à la Cour des comptes ;
3. un professeur des Facultés de droit et des sciences économiques ;
4. un membre de l'inspection générale des finances ;
5. le président de la conférence générale des présidents et membres des tribunaux de commerce ;
6. deux commissaires aux comptes.

Titre II – organisation professionnelle

Ch.1. Dispositions générales

Art. 25 : La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes instituée auprès du Garde des Sceaux, ministre de la Justice, groupe tous les commissaires aux comptes ainsi que toutes les sociétés de commissaires aux comptes inscrits sur la liste conformément au titre I.

Art. 26 : Chaque compagnie régionale de commissaires aux comptes groupe les commissaires aux comptes et les sociétés de commissaires aux comptes figurant sur la liste dressée par la commission régionale dans les conditions définies par le ch.2 du titre I^{er} pour le ressort de la Cour d'Appel.

Art. 27 : La compagnie nationale et les compagnies régionales sont dotées de la personnalité morale.

Art. 28 : La compagnie nationale et les compagnies régionales concourent à la réalisation des objets de l'organisation de la profession qui sont définis à l'art. 1^{er}. Elles représentent la profession et défendent ses intérêts moraux et matériels. Elles peuvent présenter aux pouvoirs publics et aux autorités constituées toute proposition relative auxdits intérêts et être saisies par ces pouvoirs et autorités de toute question les concernant. Elles

contribuent au perfectionnement professionnel de leurs membres ainsi qu'à la formation des candidats aux fonctions de commissaires aux comptes.

(...)

Titre III – Droits et obligations des commissaires aux comptes

Art. 66 : Le commissaire aux comptes constitue pour chaque société qu'il contrôle un dossier contenant tous les documents reçus de la société ou établis par lui à l'occasion de l'exercice de ses fonctions.

Le commissaire aux comptes tient registre de ses diligences professionnelles. Il porte sur ce registre, pour chacune des sociétés qu'il contrôle, les indications de nature à lui permettre le contrôle ultérieur des travaux accomplis par lui. Il mentionne leur date, leur durée et s'il a été assisté de collaborateurs ou d'experts, l'identité de ces collaborateurs ou de ces experts avec les mêmes indications pour leurs travaux que pour les siens propres.

Les dossiers et registres constitués en application du présent article doivent être conservés pendant 10 ans, même après la cessation des fonctions. Ils sont à la disposition du conseil régional, du conseil national et éventuellement des chambres de discipline. Le conseil régional fait examiner l'activité des commissaires de son ressort au moins une fois par an et biser à cette occasion le registre des diligences professionnelles.

Titre IV – Discipline

Art. 88 : Toute infraction aux lois, règlements et règles professionnels, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité et à l'honneur commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constituent une faute disciplinaire passible d'une peine disciplinaire.

Art. 89 : Les peines disciplinaires sont :

1. l'avertissement
2. la réprimande
3. la suspension à temps pour une durée n'excédant pas cinq ans
4. la radiation de la liste.

L'avertissement et la réprimande peuvent être assortis de la peine complémentaire de l'inéligibilité pendant 10 ans au plus, aux chambres, conseils, commissions et autres organismes institués par le présent décret.

La suspension est assortie de la peine complémentaire de l'inéligibilité pendant 10 ans aux mêmes organismes.

Table des matières

Remerciements.....	0
Sommaire	3
Introduction	5
Chapitre 1. Les origines du commissariat aux comptes	19
Section 1. De l'Ancien Régime au Code de Commerce de 1807 : un cadre légal muet sur la question du contrôle des comptes.....	20
<i>§ 1 – Le contrôle des comptes dans les sociétés commerciales de l'Ancien Régime</i>	<i>20</i>
A – Une activité commerciale encadrée par l'Ordonnance du commerce de 1673	20
B – Des formes juridiques de sociétés commerciales peu propices à la mise en œuvre d'un contrôle des comptes	23
1. Formes juridiques de sociétés commerciales.....	23
2. Prémices du contrôle des comptes	26
C – Une comptabilité marchande dont la technique s'acquiert par l'apprentissage	30
<i>§ 2 – Le Code de Commerce de 1807 : la question du contrôle des comptes laissée en suspens</i>	<i>32</i>
A – Les bases d'une réglementation comptable	32
B – L'autorisation gouvernementale pour la création des Sociétés Anonymes	33
1. Les motifs de cette pratique	33
2. La mise en œuvre de l'autorisation gouvernementale	35
3. Le contrôle économique lié à l'autorisation gouvernementale	38
Section 2. Des organes de contrôle ad hoc dans les SA autorisées : un laboratoire expérimental vers l'institutionnalisation du contrôle des comptes.....	41
<i>§ 1 – L'exercice du contrôle des comptes dans les SA autorisées</i>	<i>41</i>
A – Etude des statuts et des avis d'autorisation de 539 SA.....	42
1. Caractéristiques des SA étudiées	42
2. Présence ou absence d'organes de contrôle	52
B – Typologie du contrôle des comptes dans les sociétés anonymes autorisées.....	59
1. Les « contrôleurs de comptes » nommés par l'assemblée générale des actionnaires....	59
11. Une nomination obligatoire et une mission permanente pour un organe de contrôle s'immisçant dans la gestion de la compagnie.	60
12. Une nomination obligatoire et une mission permanente pour un organe de contrôle ne s'impliquant pas dans la gestion de la SA.....	65
13. Une nomination obligatoire et une mission temporaire	67
14. La nomination d'un organe de contrôle : une simple faculté laissée à l'assemblée générale des actionnaires	69
15. Synthèse.....	70
2. Le commissaire nommé par l'Etat	72
<i>§ 2 – Vers la suppression de l'autorisation gouvernementale et la nécessité d'un contrôle légal des comptes</i>	<i>74</i>
A – Les limites de l'autorisation gouvernementale.....	75
B – Des formes juridiques inadaptées à l'accélération de la vie économique du Second Empire	76
C – Les prémices de l'enseignement commercial.....	81
D – La prise de conscience de la nécessité du contrôle et l'influence anglo-saxonne	85
Conclusion du premier chapitre	87

Chapitre 2. 1863 – 1935 : L’audit légal, une fonction honorifique et formelle 89

Section 1. Les lois de 1863 et 1867, actes de baptême du commissariat aux comptes : quelle mission pour le vérificateur des comptes ? 90

§ 1 – Les pratiques censoriales reprises par la loi de 1863	90
A – Une première étape vers la libéralisation des SA	90
B – Une mission permanente pour le commissaire aux comptes, proche des pratiques censoriales	91
§ 2 – La loi du 24-27 juillet 1867 : une mission temporaire pour le commissaire aux comptes	93
A – La suppression de l’autorisation gouvernementale pour toutes les SA et la nomination obligatoire de commissaires	94
B – Une mission temporaire et une responsabilité limitée	97
C – Le conseil de surveillance des sociétés en commandite	102
§ 3 – Le contrôle des comptes selon les auteurs et praticiens comptables	104
A – Etendue de la mission et vérifications à exercer	105
1. Une mission au-delà du simple contrôle matériel de conformité	105
2. Vérifications matérielles, vérifications morales	106
B – Deux qualités indispensables à l’exercice de la mission du commissaire : l’indépendance et la compétence	108
§ 4 – La loi de 1867 critiquée dès sa promulgation	109
A – Les principales critiques	109
B – Les projets de réforme de la loi de 1867	112

Section 2. Quelle formation pour le commissaire aux comptes en ce début de XX^e ? 114

§ 1 – Une science comptable peu diffusée	114
A – Faiblesse des connaissances générales en comptabilité	114
B – Des ingénieurs réfractaires au langage comptable	125
§ 2 – Un système d’enseignement complet de la comptabilité défini par la Société Académique de Comptabilité	128
A – La SAC, une association au service des comptables	128
B – Trois diplômes pour un système complet d’enseignement de la comptabilité	131
1. Le certificat de teneur de livres	132
2. Le diplôme de comptable	134
3. Le brevet d’expert comptable	139
§ 3 – Le brevet d’Etat d’expert comptable : la formation idéale pour le commissaire ?	141
A – Un brevet d’Etat d’expert comptable	142
1. L’examen préliminaire	142
2. Le stage professionnel	145
3. L’examen final	146
B – Des avis divergents sur le brevet d’Etat	148
1. Les partisans du brevet : vers un choix éclairé de son expert comptable	148
2. De vives critiques à l’instauration d’un brevet d’Etat	150

Section 3. Le commissariat aux comptes : une fonction honorifique et formelle 155

§ 1 – Un contrôle des comptes considéré comme inutile et demeurant illusoire	155
A – Succession de scandales financiers et de crises économiques et financières	155
B – Le monde des affaires hostile au contrôle externe	158
C – Une formation comptable insuffisante des commissaires et un contrôle inefficace	160

§ 2 – <i>Le commissaire aux comptes, homme du conseil d'administration : l'exemple de Pont-à-Mousson et de Saint-Gobain</i>	166
A – Le commissariat aux comptes de la SA des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson (1886-1926)	166
1. Présentation de la SA des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson	166
2. L'ère Lenglet (1886-1914)	168
3. L'ère Darmour (1914-1926)	175
B – Le commissariat aux comptes à la Compagnie Saint-Gobain	180
1. La Compagnie Saint-Gobain et ses premiers commissaires aux comptes	180
2. La pratique du commissariat aux comptes	183
C – La pratique du commissariat dans d'autres sociétés	186
§ 3 – <i>Tentative avortée de professionnalisation du commissariat aux comptes par la Compagnie des Experts Comptables de Paris</i>	190
A – Emprunt à la sociologie des professions	190
B – Premier essai de professionnalisation par la CECP	192
Section 4. La nécessaire réforme du commissariat aux comptes	197
§ 1 – <i>L'intervention de l'Etat</i>	197
A – Demande de moralisation du monde des affaires	198
B – Un droit comptable inadapté aux pratiques	201
§ 2 – <i>Qu'en est-il chez nos voisins européens ?</i>	202
A – Le modèle britannique cité en exemple	203
B – Le Wirtschaftsprüfer allemand	209
C – Le commissaire belge	213
§ 3 – <i>De nombreux projets de lois : vers la réforme du commissariat aux comptes</i>	215
A – Restreindre le choix du commissaire	216
B – Le retour au contrôle permanent et l'allongement du mandat	221
C – Ebauches du texte définitif de 1935	222
Conclusion du second chapitre	226
 Chapitre 3. 1935-1966 : le commissariat aux comptes se prépare à son cadre actuel	 229
 Section 1. Le décret-loi de 1935 ou un échec prévisible	 230
§ 1 – <i>Le décret-loi de 1935 : renforcement de l'indépendance et de la compétence du commissaire</i>	232
A – Une mission permanente, plus précisément définie et élargie	232
B – L'instauration d'incompatibilités, d'interdictions et d'un choix restreint	234
C – Des responsabilités accrues	236
D – Les décret et loi de 1937 et 1943	238
§ 2 – <i>Un échec prévisible</i>	241
A – Des questions non traitées	241
1. La réforme du droit comptable	241
2. Recrutement, rémunération et rapport des commissaires	245
B – Le lien entre les commissaires et la puissance publique	247
C – Une faible demande de contrôle et le manque de professionnels	248
 Section 2. Commissaires aux comptes et experts comptables : séparation des organisations professionnelles mais coexistence progressive des deux activités	 250
§ 1 – <i>La lente gestation d'une organisation professionnelle de commissaires aux comptes</i>	250
A – Les associations de commissaires de sociétés inscrits par les Cours d'Appel	251
1. Le décret-loi du 29 juin 1936	251
2. La Fédération des associations de commissaires	252
3. La vie des associations locales : illustration par les Chambres angevine et rennaise ...	253

B – Un processus de professionnalisation inachevé.....	257
1. Le caractère corporatif du commissariat aux comptes.....	257
2. Des règles d'inscription imprécises : l'exemple de la commission rennaise.....	259
21. Des modalités d'accès à la liste restreintes.....	259
22. L'exemple de la commission rennaise.....	262
3. Un processus de professionnalisation inachevé.....	269
4. Une Fédération sans pouvoir et l'absence de coordination des associations locales.....	271
§ 2 – <i>L'Ordre des Expert Comptables et des Comptables Agréés</i>	272
A – Création de l'Ordre sous le régime de Vichy.....	272
B – Refondation de l'OEECA par l'ordonnance du 19 septembre 1945.....	274
§ 3 – <i>Le commissaire aux comptes chez Saint-Gobain</i>	277
A – Les commissaires aux comptes de la Compagnie Saint-Gobain : un recrutement stable et de plus en plus professionnel.....	277
B – Une pratique collégiale du commissariat aux comptes de 1935 à 1951.....	279
C – La période Mulquin : 1951-1966.....	282
Section 3. Le développement des formations comptables.....	286
§ 1 – <i>L'examen d'aptitude aux fonctions de commissaires aux comptes</i>	286
A – Le programme de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes.....	287
B – Un examen moins exigeant que le brevet d'expert comptable.....	289
§ 2 – <i>Du brevet d'expert comptable au diplôme d'expertise comptable</i>	291
A – Succession de différents régimes jusqu'aux années 60.....	291
1. Le diplôme d'expert comptable institué par le décret du 3 avril 1942.....	291
2. De 1942 à 1956 : intégration dans les programmes du PCG 1947 et critiques de l'examen.....	296
3. Le régime de 1956.....	299
B – La réforme de 1963.....	303
1. Le probatoire.....	304
2. Le Diplôme d'Etudes Comptables Supérieures.....	306
3. Le Diplôme d'Expertise Comptable.....	308
§ 3 – <i>Quelle formation pour le commissaire aux comptes ?</i>	312
A – Une fonction ouverte à des formations diverses.....	312
B – La préparation aux examens d'expertise comptable.....	318
1. La formation continue.....	318
2. La formation initiale.....	320
3. Un début de reconnaissance par le milieu universitaire.....	321
Section 4. Vers la réforme du contrôle des comptes et la préparation du cadre actuel du commissariat aux comptes.....	322
§ 1 – <i>Un contexte propice à la réforme</i>	322
A – Le contexte économique des années 60 : forte croissance et concentration des entreprises.....	323
B – Une demande d'information accrue de la part des actionnaires et le repli du secret des affaires.....	324
C – Accroissement des exigences sur la formation des commissaires.....	327
§ 2 – <i>Les regards se tournent vers les exemples étrangers</i>	329
A – Etude en 1951 de l'exemple américain par les missions de productivité.....	329
B – Les <i>auditors</i> britanniques : un exemple à suivre ?.....	334
C – Nos voisins belges et allemands.....	336
§ 3 – <i>L'implication des corps professionnels français</i>	339
A – L'obtention du monopole du commissariat aux comptes souhaité par les experts comptables.....	340
B – La forte mobilisation de la Fédération nationale des associations de commissaires inscrits.....	343
Conclusion du troisième chapitre.....	351

Chapitre 4. Aboutissement, synthèse et ouverture..... 355

Section 1. 1966-1969 : Une véritable rupture dans la pratique du commissariat aux comptes..... 356

§ 1 – La loi du 24 juillet 1966 : la certification des comptes au cœur de la mission du commissaire..... 358

A – Une mission permanente de certification des comptes et des moyens d'investigation accrus 359

1. La certification des comptes annuels 359

2. Les missions annexes 364

B – Le renforcement de l'indépendance du commissaire 367

C – Une compétence garantie par une liste unique de commissaire agréé 370

D – Commentaires et critiques 371

§ 2 – Le décret du 12 août 1969 : la liste des commissaires aux comptes et l'organisation professionnelle..... 374

A – Dans l'attente du décret d'application, des échanges permanents entre la Chancellerie et la Fédération des commissaires inscrits 374

B – L'organisation de la profession 379

C – Une liste unique pour tous les commissaires et un certificat d'aptitude rénové 383

1. Les conditions d'inscription sur une liste unique 383

2. L'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes 386

D – Conséquences de la loi de 1966 et de son décret d'application 390

Section 2. La lente émergence du commissariat aux comptes..... 395

§ 1 – Lacunes et imprécisions des textes législatifs 395

A – Un contrôle des comptes non défini puis peu encadré par la loi 395

B – La comptabilité pas ou peu réglementée 398

§ 2 – La faible demande de contrôle 401

A – La prédominance du secret des affaires..... 402

B – L'omnipotence des administrateurs 404

C – Le faible recours aux marchés financiers 406

D – La logique de l'honneur 408

§ 3 – Le manque de reconnaissance des professionnels comptables..... 409

A – Le faible capital social des professionnels comptables 409

B – La longue quête de reconnaissance 411

C – Le développement tardif des formations comptables 414

Section 3. Le paradigme d'Hofstede-Gray et les modalités de mise en œuvre du contrôle légal des comptes 416

§ 1 – Cadre conceptuel..... 417

A – Les travaux de Hofstede : un socle incontournable 418

B – Le cadre conceptuel développé par Gray : les aspects culturels de la comptabilité 421

§ 2 – Discussion sur l'impact des facteurs culturels..... 422

A – Hypothèses de travail et limites 422

B – Place de l'Etat dans les modèles comptables anglo-saxon et continental 426

C – Le cadre conceptuel de Gray : correspondance entre dimensions comptables et dimensions culturelles 429

1. La professionnalisation des pratiques comptables 433

2. L'uniformité versus la flexibilité 435

3. La prudence s'oppose à l'optimisme..... 437

4. Le secret des affaires ou la transparence 437

Conclusion du quatrième chapitre..... 439

Conclusion..... 441

Sources et références bibliographiques.....	447
Archives.....	447
Liste des périodiques dépouillés.....	451
Bibliographie.....	452
 Liste des tableaux	 469
 Liste des graphiques.....	 471
 Annexes.....	 473
<i>Annexe 1. Liste des SA autorisées étudiées dans le chapitre 1</i>	<i>474</i>
<i>Annexe 2. Extraits des principaux textes législatifs concernant le contrôle des comptes et le droit des sociétés commerciales étudiés dans cette thèse</i>	<i>486</i>
21. Ordonnance Colbert 1673	486
22. Code de Commerce du 15 septembre 1807	487
23. Loi du 17 juillet 1856	491
24. Loi du 23 mai 1863	492
25. Loi du 24 juillet 1867	493
26. Décret-loi du 8 août 1935	495
27. Décret du 9 juin 1936	497
28. Loi n°66-537 du 24 juillet 1966	499
29. Décret n°69-810 du 12 août 1969	505
 Table des matières.....	 508

Thèse de Doctorat

Christine FOURNES DATTIN

Du Code de Commerce de 1807 à la loi de 1966 : la lente émergence du commissariat aux comptes.

De la fonction à la profession.

Résumé

Comment s'est développé le commissariat aux comptes en France, du contrôle des comptes pratiqué dans les SA du XIX^e jusqu'à la loi de 1966 qui fixe son cadre actuel ? Pour démontrer le passage d'une simple fonction de contrôle des comptes à une profession organisée par la loi de 1966 et son décret d'application, nos propos se sont articulés autour des trois axes caractérisant une profession :

- L'activité. La pratique du contrôle des comptes a été étudiée notamment au travers des statuts des SA autorisées, des textes de lois, des exemples de la SA des Hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson et de la Compagnie Saint-Gobain, de lectures dans la presse économique et professionnelle.
- Les organisations professionnelles. Depuis la création de la Société Académique de Comptabilité en 1881 à la constitution de la Compagnie des Experts Comptables de Paris en 1912, à celle de la Fédération des associations de commissaires inscrits suite au décret-loi de 1935 puis à la fondation de l'OECCA en 1942, cette thèse met en avant les combats menés par les professionnels durant toute cette période pour que soient reconnues ces différentes organisations.
- La formation. Nous avons étudié l'évolution des formations comptables : la création des premières écoles de commerce, le développement du système d'enseignement de la SAC, l'évolution des diplômes d'Etat d'expertise comptable ainsi que celle de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes.

Différents aspects tenant au contexte économique, social et culturel ont été mis en avant pour expliquer la lenteur de ce processus d'émergence et les choix effectués quant aux modalités de la mise en œuvre du commissariat aux comptes.

Mots clés

Commissaire aux comptes, audit, histoire, profession comptable, culture, formation.

Abstract

How has legal auditing developed in France from the control of accounts practised in limited companies during the XIXth century to the 1966 Act which set the current legal framework of auditing in France? To demonstrate that this simple function turns into a real profession, three key words have been studied:

- The practice through the articles of association of limited companies during the XIXth century, the Company Acts, the reading of professional and economic press, the examples of two major French industrial firms : *Pont-à-Mousson* and *Saint-Gobain*,
- The professional organisations. From the setting up of the *Société Académique de Comptabilité* in 1881 to the one of the *Compagnie des Experts Comptables de Paris* in 1912, from the establishment of the *Fédération des associations de commissaires inscrits* further to the Act of 1935 to the setting up of the OECCA in 1942, this thesis focuses on the struggles led by professionals in order to be recognized.
- The education. We have analysed the evolution of accounting education: the setting up of the first business schools, the development of a complete system of accounting education implemented by the SAC, the progress of State accounting certificates concerning experts in accounting and legal auditors.

Different sides according to the economic, social and cultural context have been highlighted in order to explain the slowness of the process of emergence and the choices made for the implementation of legal auditing in France.

Key Words

Auditor, legal auditing, history, accounting profession, culture, education.